

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

LADS/

PROCESSO Nº : 13678-000.025/91-11
RECURSO Nº : 107.269
MATÉRIA : IRPJ - EXS: DE 1986 a 1990
RECORRENTE : USINA AÇUCAREIRA PASSOS S/A.
RECORRIDA : DRF em Divinópolis - MG.
SESSÃO DE : 21 de agosto de 1996
ACÓRDÃO Nº : 101-90.062

CUSTO OPERACIONAL - CANA-DE-AÇUCAR - Improcedem as glosas de custeio da lavoura de cana-de-açúcar se o critério utilizado no levantamento fiscal não revela incorreção na contabilidade e nos rateios dos custos apresentados pela pessoa jurídica.

CORREÇÃO MONETÁRIA - LAVOURA DE CANA-DE-AÇUCAR - Improcede a tributação da correção monetária sobre a lavoura de cana se os valores ativáveis levantados pela fiscalização na conta de custeio não foram confirmados.

CORREÇÃO MONETÁRIA - BENS DO ATIVO PERMANENTE - Os bens classificáveis no ativo permanente estão sujeitos à correção monetária, com base no artigo 39 do Dec.-lei nr. 1.598/77, compreendidos os semoventes e as florestas de eucaliptos.

CUSTOS OPERACIONAIS - Tem-se como custos dedutíveis somente aqueles que forem documentalmente comprovados, ante a necessidade de se aferir a natureza, custo e necessidade do dispêndio frente aos objetivos sociais.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Caracteriza-se como tal se a pessoa jurídica alienou bens a pessoas ligadas por preços inferiores aos que praticava normalmente com terceiros.

POSTERGAÇÃO - DIFERENÇA DE PREÇO PAGA EM EXERCÍCIO ULTERIOR - Não caracteriza postergação no pagamento do imposto se o negócio foi realizado sob condição. No caso trata-se de reajuste de preço na venda de melaço, realizada nos últimos dias do ano-base, condicionado ao teor de sacarose. Art. 116 c/c art. 117, I, do C.T.N.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Não tipifica distribuição de lucro sob disfarce, sob o enquadramento legal do artigo 367-VII, c/c artigos 368-I e 370-VI do RIR/80, o fato de a empresa ter fornecido insumos a empresa controladora por valor inferior aos custos apurados pela fiscalização.

DESPESAS PLURIANUAIS - Deverão ser deduzidas segundo o regime de competência, sob pena de cobrança dos encargos pela postergação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 13678-000.025/91-11
ACÓRDÃO Nº : 101-90.062

DESPESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL - A Lei nr. 6.099/74 não estabeleceu qualquer regra para fixação do valor residual para efeito de opção de compra do bem, de forma que, legalmente, não existe impedimento para que as partes contratantes o fixe livremente.

LUCRO INFLACIONÁRIO - Legítima a tributação da parcela realizada. No caso trata-se de diferença apurada pelo fisco.

OMISSÃO DE RECEITA - DIFERENÇA NA COMPRA DE INSUMOS ENTRE O LIVRO FISCAL E O CONTÁBIL - A simples diferença entre as compras de insumos nos livros fiscais e na contabilidade não significa, a priori, desvio de receitas tributáveis, recomendando, isto sim, aprofundamento nas investigações fiscais de modo deixar provada eventual entrada de recursos externos sem passar pelo crivo da tributação.

MÚTUO COM COLIGADAS - ART. 21 DO DEC.-LEI NR. 2065/83 - CONTA CORRENTE CONTÁBIL - A conta corrente contábil relativa à operações entre empresas coligadas, interligadas, controladas e controladoras, não é, em si mesma, bastante para caracterizar "negócios de mútuo," nos termos do artigo 1.256 do Código Civil Brasileiro. Há que se investigar a natureza jurídica de cada operação objeto de lançamento na conta corrente, separando aqueles que espelhem negócio de mútuo.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS-EMPRÉSTIMOS A PESSOAS LIGADAS - Na forma prevista no inciso V do artigo 367 do RIR/80, presume-se distribuição disfarçada de lucros o negócio pelo qual a pessoa jurídica empresta dinheiro a pessoa ligada, se na data do empréstimo possui lucros acumulados ou reservas de lucros. Todavia, comprovado que os empréstimos representavam adiantamentos para futuras aquisições de produtos, a preço de mercado, e que os negócios foram realizados no interesse da pessoa jurídica, a afasta a presunção de distribuição de lucros.

OMISSÃO DE RECEITA - TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ALMOXARIFADO PARA PESSOAS LIGADAS - A transferência de tijolos e brita para pessoas ligadas sem cobrança de preço representa ato de liberalidade, cabendo ao fisco glosar os custos correspondentes, não caracterizando omissão de receita, também o fato de a pessoa jurídica empregar tais materiais em suas instalações sem registro na contabilidade.

OMISSÃO DE RECEITA/VENDA DE CAFÉ - Café dado em garantia de empréstimo e que não aparece no inventário significa que houve venda do produto sem registro na contabilidade.

lin

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

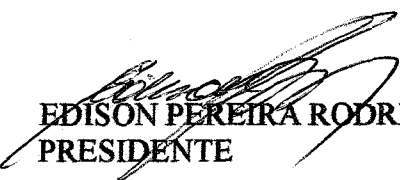
PROCESSO Nº : 13678-000.025/91-11
ACÓRDÃO Nº : 101-90.062

POSTERGAÇÃO - Legítima a cobrança de encargos pela postergação no pagamento de tributo.

ENCARGOS DA TRD - Os juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária somente tem lugar a partir agosto de 1991, com o advento do artigo 3o., inciso I, da Medida Provisória nr. 298, de 29.07.91 (D.O. de 30.07.91), convertida em lei pela Lei nr. 8.218, de 29.08.91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
USINA AÇUCAREIRA PASSOS S/A.

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



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



RAUL PIMENTEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 SET 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, justificadamente, o Conselheiro KAZUKI SHIOBARA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
Processo nº 13678-000.025/91-11
Acórdão nº 101-90.062

R E L A T Ó R I O

USINA AÇUCAREIRA PASSOS S.A., com sede em Passos-MG, recorre tempestivamente de decisão prolatada pelo Delegado da Receita Federal em Divinópolis-MG, através da qual foi confirmado o lançamento do Imposto de Renda dos exercícios de 1986 a 1990, consubstanciado no Auto de Infração de fls. 2.517/2.524, acrescido de encargos legais, calculado sobre as seguintes parcelas:

1) Correção monetária credora omitida, relativa à Lavoura de Cana-de-açúcar não immobilizada, conforme Quadro Demonstrativo nº 01, às fls. 589/600, sob o enquadramento legal dos artigos 39 a 53 do Dec.lei nº 1.598/77; artigo 22 do Dec.lei nº 2.287/86; artigos 1º-1 e 4º do Dec.lei nº 2.308/86; artigos 1º a 32 e 77 da Lei nº 7.799/89 e 350 e § do RIR/80, e legislação complementar aplicável:

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	3.277.886.716
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	4.807.623,25
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$	48.031.522,20
Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$	339.946.824,00
Exercício 1990, ano-base 1989	NCz\$	1.647.617,38

2) Custo relativo à Lavoura de Cana-de-açúcar, apropriado com inobservância do regime de competência e do prazo médio de produção de cada plantio (exaustão), conforme Quadro Demonstrativo nº 01, às fls. 589/600, sob o enquadramento

di

PROCESSO Nº: 13678/000.025/91-11

ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

legal dos artigos 154 parágrafo único, 171 e §§, 219 e §§ 1º e 2º, e 355 do RIR/80; art. 18 do Dec.lei nº 2.341/87; art. 18 da Lei 7.799/89 e legislação complementar aplicável;

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	1.085.631.518
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	1.651.510,43
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$ (-)	4.260.441,00
Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$ (-)	41.520.241,00
Exercício 1990, ano-base 1989	NCz\$ (-)	549.509,09

3) Correção monetária credora omitida, relativa a floresta de Eucalipto não imobilizada, conforme Quadro Demonstrativo nº 02, às fls. 673/686, sob o enquadramento legal dos artigos 39 a 53 do Dec.lei nº 1.598/77; artigos 22 § 1º e 23 do Dec.lei nº 2.287/86; 1º e 4º do Dec.lei nº 2.308/86; artigos 1º a 32 e 77 da Lei nº 7.799/89 e legislação complementar aplicável;

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	63.340.981
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	110.957,36
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$	2.388.440,03
Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$	18.403.626,00
Exercício 1990, ano-base 1989	NCz\$	170.514,51

4) Glosa do custo do açúcar transferido da controladora (Usina Itaiquara de Açúcar e Alcool S/A.) desprovido de suporte documental hábil e idôneo, conforme Quadro Auxiliar II, observação "3", às fls. 737 e 742, sob o enquadramento legal dos artigos 157 e 174 § 1º do RIR/80, e PN-CST nº 10/76 e 83/76;

Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	15.538.000,00
-------------------------------	------	---------------

5) Distribuição Disfarçada de Lucros, caracterizada pelas



PROCESSO Nº: 13678/000.025/91-11

ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

vendas de melão à empresa controladora e à esposa de sócio diretor, por valor notoriamente inferior ao de mercado, conforme Quadro Demonstrativo nº 04, às fls. 861/868, sob o enquadramento legal dos artigos 367-I e VII, 368 e §§ 1º a 3º e 370-I e VI do RIR/80; artigo 20-II, IV e VIII do Dec.lei 2.065/83:

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	5.843.059,700
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	569.100,37
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$	11.758.244,22

6) Receita escriturada em ano-base ulterior, acarretando postergação do Pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido, conforme Quadro Demonstrativo nº 05, às fls. 886, sob o enquadramento legal dos artigos 154 parágrafo único, 171-I e §§, e PN-CST nº 57/79:

Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$	40.245.857,20
-------------------------------	------	---------------

7) Distribuição Disfarçada de Lucros caracterizada pela negociação triangular em benefício da empresa controladora, e que reduziu indevidamente o lucro da autuada, conforme descrito no Quadro Demonstrativo nº 06, às fls. 887/901, sob o enquadramento legal dos artigos 367-VII, 368-I e 370-VI do RIR/80 e artigo 20-II do Dec.lei nº 2.065/83 e PN-CST 24/83:

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	127.666.591
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	355.505,75
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$	2.350.680,16
Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$	9.563.618,47
Exercício 1990, ano-base 1989	NCz\$	107.035,59

8) Correção monetária credora omitida, relativa a "Móveis &



PROCESSO Nº: 13678/000.025/91-11

ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

Utensílios" e a "Semoventes", conforme descrito no Quadro Demonstrativo nº 07, às fls. 1.044/1.053, sob o enquadramento legal dos artigos 39 a 53 do Dec.lei nº 1.598/77, artigo 22 do Dec.lei nº 2.287/86, artigos 19-I e 49 do Dec.lei nº 2.308/86 e artigos 19 a 32 e 77 da Lei nº 7.799/89:

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	1.793.472
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	10.007,30
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$	61.632,59
Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$	69.934,37
Exercício 1990, ano-base 1989	NCz\$ (-)	4.233,11

9) Custo de aquisição de "Móveis & Utensílios" e "Semoventes", apropriado com inobservância do regime de competência e da taxa de depreciação máxima admissível pela legislação, conforme Quadro Demonstrativo nº 08, às fls. 1.044/1.053, sob o enquadramento dos artigos 154 parágrafo único, 171 e §§, 193 e §§, 198 e §§ 19 a 39, 199, 201 e § 19, 202 e § 19, 355 do RIR/80:

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	9.223.461
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	9.329,02
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$ (-)	17.264,78
Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$ (-)	103.548,41
Exercício 1990, ano-base 1989	NCz\$ (-)	1.129,70

10) Despesa com Seguro, apropriada com inobservância do regime de competência, resultando em postergação do pagamento do Imposto de Renda, conforme Quadro Demonstrativo nº 08, às fls. 1.175, sob o enquadramento legal dos artigos 154 parágrafo único e 171 e §§ do RIR/80:

li

PROCESSO Nº: 13678/000.025/91-11

ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	7.926.005
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$ (-)	7.926,00

11) Despesa com Assinatura Anual de Revista Técnico-Tributária, apropriada com inobservância do regime de competência, resultando em postergação do pagamento do Imposto de Renda, conforme Quadro Demonstrativo nº 09, às fls. 1.190, sob o enquadramento legal dos artigos 154 parágrafo único e 171 e §§, do RIR/80:

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	2.698.667
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	1.748,08
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$	13.107,42
Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$	129.735,83
Exercício 1990, ano-base 1989	NCz\$	2.098,69

12) Glosa da despesa "Arrendamento Mercantil, relativa a trator adquirido através de contrato firmado sob esse título, apesar do prazo do arrendamento de 24 meses e do valor residual para o exercício de opção pela compra de 1% do valor corrigido do bem, caracterizarem operação de compra e venda a prazo, conforme Quadro Demonstrativo nº 10, às fls. 1.204, com infração aos artigos 193 e §§, 198 e §§, 199, 201 e § 1º, 202 e § 1º, e 235 e §§, do RIR/80:

Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$	554.720,79
Exercício 1990, ano-base 1989	NCz\$	17.199,98

13) Lucro Inflacionário Realizado a menor, conforme Quadro Demonstrativo nº 11, às fls. 1.214/1.215, com infração aos artigos 171 e §§ e 363 do RIR/80, e 22 e §§ do Dec.lei nº 2.341/87:



PROCESSO Nº: 13678/000.025/91-11

ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	35.146.93
-------------------------------	------	-----------

14) Omissão de receita caracterizada por compras de insumos (matérias primas, materiais secundários e de embalagem) não registradas na escrita contábil, e posteriores vendas desses insumos, também não registradas na escrita contábil, conforme Quadro Demonstrativo nº 12, às fls. 1.227, sob o enquadramento legal dos artigos 157 e § 1º, 179 e parágrafo único, 180 e 181 do RIR/80:

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	8.225.984.436
Exercício 1987, ano-base 1987	Cz\$	9.674.230,70
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$	2.286.990,48
Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$	56.825.805,09

15) Juros credores omitidos, calculados sobre o somatório de saldos devedores diários caracterizadores de empréstimos às pessoas coligadas/interligadas, conforme Quadro Demonstrativo nº 13, às fls. 1.228/1.267; 1.317/1.341; e 1.342/1.367, com base nas variações monetárias dos respectivos períodos de apuração, sob o enquadramento legal dos artigos 153, 154, 157 § 1º, 254-I, 387-III, 676-III e 678-III do RIR/80; artigo 18 do Dec.lei nº 1.598/77 e art. 21 do Dec.lei nº 2.065/83:

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	21.234.325.516
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	8.491.659,73
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$	114.115.946,14
Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$	841.078.969,32
Exercício 1990, ano-base 1989	NCz\$	4.912.596,50

16) Distribuição Disfarçada de Lucros caracterizada pelos adiantamentos/empréstimos às pessoas ligadas, Sr. João



ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

Batista Bravo Caldeira (Diretor) e Sra. Sylvia Assumpção Bravo Caldeira (sua esposa), sendo que à época havia lucros acumulados, acarretando diminuição da correção monetária devedora, conforme Quadro Demonstrativo nº 14, às fls. 1.397/1.398, sob o enquadramento legal dos artigos 153, 154, 157 § 1º, 367-V, 368, 387-I, 676-III e 678-III do RIR/80 e artigo 20-V do Dec.lei nº 2.065/83;

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	549.057.305
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	1.482.028,03
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$	18.025.874,95
Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$	190.662.149,80
Exercício 1990, ano-base 1989	NCz\$	3.171.625,65

17) Omissão de receita pela venda de tijolos fabricados pela autuada às empresas coligadas, ligadas e outras pessoas jurídicas e físicas, conforme Quadro Demonstrativo 15, às fls. 1.593/1.596, conforme Termo de Constatação de fls. 319/346 e requisições apreendidas no arquivo do almoxarifado, conforme Termo de Apreensão de fls. 1.606/2.200, sob o enquadramento legal dos artigos 153, 154, 157 § 1º, 181, 387-II 676-III e 678-III do RIR/80; artigo 12 § 3º do Dec.lei nº 1.598/77 e artigo 19-II do Dec.lei nº 1.648/78

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	134.041.349
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	443.447,39
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$	370.436,43
Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$	1.354.804,73
Exercício 1990, ano-base 1989	NCz\$	9.905,71

18) Omissão de receita pelo não registro contábil do custo de fabricação dos tijolos aplicados em construções



realizadas em diversos setores da empresa, conforme Quadro Demonstrativo nº 15, as fls. 1.593/1.596, sob o enquadramento legal dos artigos 153, 154, 157 § 1º, 181, 387-II, 676-III e 678-III, do RIR/80; artigo 12 § 3º do Dec.lei nº 1.598/77 e artigo 19-II, do Dec.lei nº 1.648/78:

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	19.079.768
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	35.597,92
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$	160.848,10
Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$	305.910,48
Exercício 1990, ano-base 1989	NCz\$	10.416,72

19) Omissão de receita de correção monetária relativa aos tijolos empregados em obras e construções não imobilizadas e tampouco registradas contabilmente, conforme Quadro Demonstrativo nº 15, as fls. 1.593/1.596, sob o enquadramento legal do artigo 347-I "a" do RIR/80:

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	10.979.009
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	21.528,56
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$	328.546,09
Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$	3.247.411,76
Exercício 1990, ano-base 1989	NCz\$	86.781,10

20) Omissão de receita caracterizada pela venda de brita extraída na própria empresa, a empresas coligadas, ligadas e outras pessoas físicas e jurídicas, sem o competente registro contábil da venda, bem como dos custos de obtenção da brita empregada em construções em diversos setores da empresa, conforme Quadro Demonstrativo nº 16, as fls. 2.201/2.204, sob o enquadramento legal dos artigos 153, 154, 157 § 1º, 181, 387-II, 676-III e 678-III do RIR/80; artigo 12 § 3º do Dec.lei nº 1.598/77 e artigo 19-II, do

li

PROCESSO Nº: 13678/000.025/91-11

ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

Dec.lei nº 1.648/78:

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	23.186.938
Exercício 1987, ano-base 1987	Cz\$	29.636,10
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$	249.196,80
Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$	2.626.500,00
Exercício 1990, ano-base 1989	NCz\$	33.161,25

21) Omissão de receita de correção monetária, pela não imobilização das britas aplicadas nas construções da empresa, conforme Quadro Demonstrativo nº 16, às fls. 2.201/2.204, sob o enquadramento legal do artigo 347-I "a" do RIR/80:

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	2.253.525
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	3.741,32
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$	93.147,46
Exercício 1989, ano-base 1988	Cz\$	2.075.797,55
Exercício 1990, ano-base 1989	NCz\$	140.655,86

22) Omissão de receita na venda de café, conforme consta do Quadro Demonstrativo nº 17 e documentos de fls. 2.209/2.480, sob o enquadramento legal dos artigos 157 § 1º, 167 e 387-11, do RIR/80:

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	9.511.618.418
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$	32.323.342,00

23) Omissão de receita de correção monetária calculada sobre aquisição de peças, partes, máquinas e equipamentos de reposição de bens do ativo imobilizado, existentes no almoxarifado no final de cada exercício, conforme determina o Parecer Normativo CST nº 2/84, conforme apurado no Quadro Demonstrativo nº 18, às fls. 2.481/2.500, sob o



PROCESSO Nº: 13678/000.025/91-11

ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

enquadramento legal dos artigos 347 I "a" e §§, 348, 387 II do RIR/80:

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	720.142.151
Exercício 1987, ano-base 1986	Cz\$ (-)	449.639.63
Exercício 1988, ano-base 1987	Cz\$	10.302.747,60

24) Postergação no pagamento do imposto, em virtude da dedução antecipada de "Despesas de Financiamento", conta 523.02, conforme Quadro Demonstrativo nº 19, às fls. 2.501/2.506, sob o enquadramento legal dos artigos 171-I e §§, c/c 191 § 1º, e 387-II do RIR/80:

Exercício 1986, ano-base 1985	Cr\$	17.546.447
-------------------------------	------	------------

O lançamento foi impugnado às fls. 2.530/2.561, tendo a interessada alegado, resumidamente:

Omissão de Receita de Correção Monetária da Lavoura de Cana;
Custo de Lavoura de Cana apropriado com inobservância do
regime de competência. (Itens 1º e 2º do Auto de Infração)

-Que adota o critério de rateio na apuração de seus custos agrícolas, diferindo em cada ano aqueles que entende referirem-se à safra subsequente, e que a fiscalização utilizou-se de critério temporal para o registro dos custos, ao agrupá-los em três grandes itens, identificados por um número entre parênteses: (2) passíveis de apropriação no ano-base do desembolso; (3) de imobilização, em cada período de plantio (a partir de novembro de um ano até abril do ano seguinte; e (4) de diferimento, no ano do

li

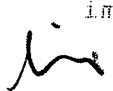
PROCESSO Nº: 13678/000.025/91-11

ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

desembolso, para apropriação no ano da colheita, e, a partir do ano-base de 1985, passou a exigir correção monetária de balanço, condicionando-se que esses custos deveriam ser distribuídos para quatro safras; que os custos de adubos e fertilizantes registrados no período da colheita (maio/outubro), foram diferidos pela fiscalização; e os da entressafra imobilizados, sendo que os próprios demonstrativos e a conta "311-02 - Adubos & Fertilizantes", do Razão, denotam que tais gastos, realizados ao longo de todos os anos, são necessários à manutenção da fonte produtora, até porque a mão-de-obra utilizada para adubação da terra, à mesma época, fora admitida como custo do ano. Entretanto, o transporte de operários até os canaviais não mereceu o mesmo tratamento, o que não parece lógico, ou seja, considerar como custo a mão-de-obra do pessoal e respectivos encargos, mas não os gastos de transporte do mesmo pessoal. Adotando o critério de temporalidade dos registros contábeis, os custos alocados no mês de dezembro de cada ano foram codificados como valores passíveis de imobilização, em cada período de plantio, para amortização nos quatro períodos subsequentes, o que não está correto.

Correção Monetária da Floresta de Eucaliptos. (Item 39 do Auto de Infração)

-que a exigência de correção monetária sobre os custos imputados à floresta de Eucaliptos, pela falta de imobilização, poderia ser procedente, se a base tributável



ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

estivesse correta, o que não ocorreu, pois o fisco, mesmo considerando que a parcela de correção monetária credora apurada num exercício faça aflorar uma reserva no Patrimônio Líquido no período subsequente, limitou-se à admitir apenas 65% de seu montante.

Glosa do Custo de Açúcar. (Item 42 do Auto de Infração)

que os custos glosados encontram-se comprovados em sua escrituração mantida de acordo com a lei, abrangendo todas as operações, de acordo com o artigo 157 e § 1º do RIR/80, tendo esclarecido ao fisco que tanto o estorno do custo em 1985 como a transferência de 1986 referiam-se a rateios de serviços comuns executados por máquinas agrícolas, tratores e pessoal, apurados através de apontamentos internos que permitem identificar tais valores, conforme ficha de razão de fls. 1074, e, no entanto, preferiu o fisco aceitar a alegação pertinente ao ano de 1985 e glosar o lançamento de 1986, quando custos suportados pela sua controladora foram transferidos para acompanhar a respectiva receita contabilizada na escrita da impugnante; que a realização de perícia contábil poderia deixar esclarecida a situação, salientando, também, que os custos transferidos para Usina Passos foram estornados da Usina Itaquara, sendo impertinente a indicação dos Pareceres Normativos CST nº 10/76 e 83/76, que cuidam de matéria diferente da glosa efetuada.



Distribuição Disfarcada de Lucros. (Item 59 do Auto de Infração)

que a junta fiscalizadora não deixou provado que o preço da transferência do melaço fora notoriamente inferior ao de mercado, fato que por si só já invalida a atuação, além do que não houve favorecidos na operação já que a receita de uma empresa corresponde ao custo de outra, constituindo-se em operação neutra; que a norma legal invocada não alcança negócios com mercadorias; "pessoa ligada", referida na lei, há de ser necessariamente pessoa natural, e o advérbio "notoriamente" não abrange pequenas diferenças.

Postergação de Registro de Receita. (Item 69 do Auto de Infração)

a acusação é de que a impugnante fornecera melaço à Usina Itaquara no período de 15-11 a 31-12-88, vindo a faturá-lo somente em 1989 (fls. 868), mas que não fora considerado nessa transferência de receita o custo correspondente, além do que o preço do produto é normalmente fixado posteriormente ao fornecimento, em face de sua classificação, ocasião em que é considerado também como custo na compradora; que somente a correção monetária e os juros são os instrumentos de recomposição do patrimônio público, pelo período de postergação, sendo indevida a multa aplicada ao lançamento e, finalmente, se o valor postergado deve recompor o lucro de 1988, em 1989 deveria ser considerado o valor da reserva formada no Patrimônio Líquido, para efeito de correção monetária do balanço.



Distribuição Disfarçada de Lucros. (Item 7º do Auto de Infração)

-que já fora demonstrada no item 5º da autuação a impossibilidade da aplicação da norma legal às operações com pessoa jurídicas, além do que carece de sustentação legal para o enquadramento a afirmação de que a distribuição disfarçada de lucros estava caracterizada em negócio triangular entre empresas do grupo, com a simples transferência de mercadorias, operação não elencada no artigo 367 do RIR/80, em benefício da empresa controladora, com a redução indevida do lucro da Usina Açucareira Passos.

Falta de Correção Monetária de Móveis, Utensílios e Semoventes e Glosa de Custos. (Itens 8º e 9º do Auto de Infração)

-que se trata de operações irrisórias, considerando-se tratar-se de uma usina de açúcar e o período de cinco anos investigados; que possui **animais de criação e animais de serviço**, classificados, respectivamente, no ativo realizável e ativo imobilizado, e que os cavalos adquiridos não se destinavam ao trabalho, razão pela qual não foram imobilizados, porém, por não serem animais de lida, foram lançados diretamente em conta de despesa, admitindo-se apenas sua glosa; que, em relação aos demais itens listados, o artigo 193 do RIR/80 autoriza sua dedução por se tratar de objetos cujo valor unitário apresentam-se inferior ao limite estabelecido anualmente para aplicação do referido artigo.



Postergação de impostos - Despesa com Seguro e com a Assinatura Anual de Revistas. (Itens 10º e 11º do Auto de Infração)

-que, por cumular a exigência de imposto, multa, juros e correção monetária, contesta a forma de apuração pelas mesmas razões já oferecidas no item tratado como "inobservância do regime de competência", reiterando as observações de que o PN-CSI 57/79 não dá guarida à pretensão fiscal, que deverá ser recalculada para conformar-se com a legislação de regência.

Glosa de Despesa - Arrendamento Mercantil - Leasing. (Item 12 do Auto de Infração)

-que o Quadro Demonstrativo nº 10 não contribui para esclarecer a situação, dado que apenas resume e confronta dados do contrato com registros contábeis, sem apontar o motivo da descaracterização do negócio pactuado pelas partes, cerceando seu direito de defesa; que os pagamentos das prestações foram realizadas conforme os termos dos contratos, elaborados com fundamento nas normas legais reguladoras do assunto, estando protegido pelo direito objetivo pátrio.

Lucro Inflacionário Realizado. (Item 13º do Auto de Infração)

-que o fisco apurou que a empresa deixou de adicionar, no período-base de 1986, exercício de 1987, o lucro inflacionário realizado naquele ano, no valor de Cz\$

li

61.418,00, apurando, também, que esse lucro inflacionário fora diferido e tributando, corrigido monetariamente, nos dois exercícios subsequentes, no que implicou, segundo o fisco, excesso de tributação naqueles exercícios; que o quadro demonstrativo de fls. 1214 evidencia que no ano-base de 1988, quando foi integralmente realizado todo o lucro inflacionário diferido, apurou-se excesso de tributação no valor de Cz\$ 1.080.051,00; que, todavia, o imposto já estava liquidado em 1988 e que, quando muito, poder-se-ia questionar sobre a postergação no pagamento do imposto.

Omissão de Receita por Compras de Insumos não Registradas na Contabilidade. (Item 14 do Auto de Infração)

que a diferença decorre da comparação entre a escrita fiscal e a contábil, devida à equívocos nos levantamentos efetuados pela fiscalização, ao considerar somente as compras para industrialização, códigos 1.11 e 2.11, do Livro de Registro de Apuração do ICM, quando há compras de materiais secundários lançados nos códigos 1.93 e 2.93, sendo inviável qualquer identificação dos custos incorridos lançados na contabilidade da empresa e os valores lançados na escrita fiscal pela análise simplista utilizada pelo fisco, não podendo a empresa ser acusada de omitir receita somente por esta razão, protestando pela produção de prova pericial, caso não aceitas as razões apresentadas.

Juros Credores Omitidos, sobre empréstimos às pessoas coligadas/interligadas, calculados com base nas variações monetárias dos respectivos períodos de apuração. (Item 15 do



Auto de Infração)

-que não existe no processo nenhuma explicação a respeito da metodologia usada nos cálculos, pois não se consegue detectar o critério de formação dos multiplicadores aplicados sobre os saldos devedores e, aparentemente, também sobre os saldos credores (fls. 1224 a 1236), deixando caracterizar o cerceamento do direito de defesa, eis que tal fato impede que a autuada rebata livremente a acusação sofrida, por não poder aferir a base tributável apurada pelos autuantes é ou não exata; que os valores tributados foram retirados das contas-correntes mantidas entre as empresas do grupo, segundo números apontados às fls. 1228 a 1396, sem que restasse caracterizado negócio de mútuo, e sem ser levado em consideração pagamentos por serviços prestados entre as empresas, que não se confundem com empréstimos.

Distribuição Disfarçada de Lucros - Adiantamentos /empréstimos às pessoas ligadas. (Item 16 do Auto de Infração)

-que não se trata de empréstimos a sócios, mas sim de adiantamentos por conta de entrega de safra de cana de açúcar, conforme demonstrativo do histórico utilizado nos lançamentos contábeis, além de que a conta utilizada na contabilidade, "Conta-Corrente - Fornecedores de Cana" revelam não tratar-se de empréstimos a que se refere o artigo 367 V, do RIR/80.

Omissão de Receita - Venda de tijolos às empresas coligadas/pessoas ligadas. (Item 17 do Auto de Infração)



Não registro contábil dos tijolos aplicados em construções próprias. (Item 18 do Auto de Infração)

Venda de brita à empresas e pessoas ligadas e falta de registro contábil da brita aplicada em construções próprias. (Item 20 do Auto de Infração)

-que a acusação não passava de presunção arquitetada pelos autuantes a partir de análise superficial e precipitada de requisições de material que, quando muito, antes de representar uma venda, revela uma transferência graciosa de material, que sendo transferência gratuita, poder-se-ia até discutir a dedutibilidade do custo apropriado na produção, mas jamais equiparar essa transferência à venda sem nota.

Omissão de Receita de Venda de Café. (Item 22 do Auto de Infração).

-que, somente pelo fato de a empresas não registrar venda do produto em sua contabilidade, a fiscalização valera-se de contratos de financiamento para custeio de lavouras de café e valores hipotéticos de venda para caracterizar pretensa omissão de receita, na quantidade correspondente ao estoque de garantia indicado nos referidos contratos, segundo levantamento constante do Quadro Demonstrativo nº 17, às fls. 2209; que o fato dos contratos estarem firmados em seu nome, não significa que a empresa efetivamente plantou e colheu a safra de café, sendo tais financiamentos perfeitamente regulares, sem implicações distorcidas de ordem fiscal ou de vinculação/aplicação dos recursos financeiros; que o café fora plantado em outras fazendas de

li

propriedade de outras empresas do grupo, dadas em garantia, segundo relação constante dos documentos de fls. 2248/2249; que a produção esperada nessas propriedades foi oferecida em garantia aos bancos, conforme contratos de fls. 2210 a 2239, mediante termos de anuência dos legítimos proprietários das terras (documentos de fls. 2245/2247; que, pelo termo de anuência, as anuentes permitiram que a Usina Açucareira Passos S/A oferecesse em garantia a produção esperada em suas fazendas, porque, além de pertencerem ao mesmo grupo econômico, elas militam nesta atividade e de fato plantaram o café objeto do financiamento; que a plantação de café já existia nas respectivas fazendas e, numa área específica daquelas propriedades (documentos de fls. 2286, 2288, 2290, 2292, 2294, 2296, 2298, 2300, etc.), posto que as áreas remanescentes eram exploradas diretamente pela Usina Açucareira Passos, na plantação de cana de açúcar, mediante contrato de arrendamento; que estava sendo anexado como prova os documentos de números 01 a 13, a respeito da produção de café nas citadas propriedades, bem como os valores de receita de café contabilizados pelas respectivas empresas (fls. 2557/2558).

Omissão de Receita de Correção Monetária - Partes e Peças estocadas. (Item 23 do Auto de Infração)

-que a fiscalização utilizara-se do polêmico Parecer Normativo CST nº 02/84 para fazer suas acusações, sem se dar conta que o referido parecer orienta a classificação dessa



conta, para fins de correção monetária, sob grupo do Ativo Permanente, mas desde que tais peças e partes tenham vida útil superior a um ano; que a lista contida no quadro demonstrativo arrola diversas materiais, como pneus, volante de direção, rolamentos, rodas, lonas, correias, etc. cujo prazo de duração era inferior a um ano, sem se contar a inclusão de pedra britada e tijolos na relação.

Postergação de Impostos - Dedução antecipada de Despesas de Financiamento. (Item 24 do Auto de Infração)

-que se trata de mera inobservância do regime de competência, cumprindo ao fisco, em atendimentos aos preceitos do artigo 6º do Dec.lei nº 1.598/77 e PN/CSI nº 57/79, exigir a correção monetária e os juros de mora pelo período da suposta postergação, reiterando as razões expendidas relativamente aos itens 10º e 11º dos autos, ante a total discrepância entre as atualizações devidas e o crédito lançado.

Informação Fiscal às fls. 2.576/2.589, na qual seu signatário manifesta-se pela manutenção integral do feito, por não ilididos seus fundamentos.

O lançamento foi integralmente mantido pela autoridade julgadora de primeiro grau através da Decisão de fls. 2.592/2.616, assim fundamentada:

Omissão de Receita de Correção Monetária da Lavoura de Cana.
Custos de Lavoura de Cana - Itens 1º e 2º do Auto de Infração



"A autuada, não tendo como discordar do trabalho fiscal, traz argumentos bastante frágeis tais como: falta de uniformidade de procedimentos por parte da fiscalização, não observância do laudo técnico de fls. 272, 295/296. Esqueceu-se ela de dizer que o procedimento adotado pela fiscalização foi com o intuito de não prejudicar o contribuinte, pois seguiu a máxima "in dubio pro reu", ou seja, na falta de informações seguras para separar o custo do pessoal utilizado para o corte (colheita) da cana e o custo do pessoal utilizado no tratamento das soqueiras e/ou replantio, no período da própria colheita, as quais proporcionam outro corte no ano seguinte, a fiscalização considerou este custo como sendo todo passível de apropriação no próprio ano-base, beneficiando o contribuinte. Já o custo com transporte, havia separação, pois como bem disseram os fiscais autuantes em sua informação, a própria movimentação da conta 311, demonstra que o custo com o transporte do pessoal utilizado na colheita de cana não foi contabilizado naquela conta, pois, se fosse assim, a mesma teria sido sistematicamente utilizada em todos os anos, o que não aconteceu. Portanto, aquele custo foi tido como sendo do pessoal utilizado no tratamento das soqueiras e/ou plantio, portanto, passível de imobilização. Com relação ao laudo técnico, apesar de constar no mesmo que um canavial pode proporcionar até 7 (sete) cortes, conforme o caso, o trabalho fiscal levou em consideração o mínimo de cortes, ou seja, 4 (quatro). Examinando detalhadamente o trabalho efetuado pela fiscalização, não vejo como censurá-lo pois: não há a menor dúvida de que o canavial, por tratar-se de uma cultura perene, deve ser classificado no Ativo Imobilizado. Já os gastos com as soqueiras (com adubos, fertilizantes, etc.) e/ou sua substituição por novas mudas, as quais proporcionam outro corte no ano seguinte, naturalmente devem ser classificados no Ativo Realizável para amortização no ano seguinte, já que os rendimentos correspondentes (cortes) somente ocorrerão no exercício seguinte. O Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu, no Acórdão nº 103-07.982/87 (DOU de 25-08-87), que as culturas de cana integram o Ativo Permanente. Quanto às quotas de exaustão, sua respectiva correção monetária e aos efeitos da correção



monetária sobre a Reserva Oculta no Patrimônio Líquido, a fiscalização efetuou todos os cálculos pertinentes de modo que o contribuinte em nada ficou prejudicado (fls. 596 a 600).

Quanto à alegação da autuada, às fls. 2.533: "... que difere a maior parte de seus custos, adotando a prática reiterada de estornar a maior parte dos custos apurados em cada ano, transferindo-se para rateio na safra do exercício subsequente, e o que é pior, para serem aproveitados em seus valores originais, com significativa perda para a empresa", temos que observar que o procedimento utilizado pela fiscalização (fls. 598.599) levou em conta os valores apropriados pela empresa, considerando como tributáveis apenas as diferenças, em nada prejudicando o contribuinte.

É bom lembrar aqui que a CSRF deu provimento ao Recurso da Fazenda nacional para restabelecer a tributação da parcela relativa a correção monetária dos bens ativáveis escriturados como despesas, deferindo-se, contudo, ao sujeito passivo a dedução da depreciação calculada na forma de lei e no exercício seguinte a correção monetária da reserva oculta, pelo seu valor líquido de imposto (Ac. 01-01.252 e 01-01.265, no DOU de 12-05-92).

Receita de Correção Monetária - Floresta de Eucalipto.
Item 39 do Auto de Infração.

Quanto a este item, a autuada contesta apenas a base tributável apurada, alegando que a parcela de correção monetária credora apurada num exercício faz aflorar reserva no Patrimônio Líquido, de igual dimensão, para fins de correção monetária no período subsequente, a qual foi adotada pelo fisco, porém, limitada a 65% do seu montante.

A partir da vigência do Dec. Lei nº 1.598/77, a constituição da provisão para o imposto de renda tornou-se obrigatória para todas as pessoas jurídicas que tenham sua tributação com base no lucro real (FN CST nº 108/78).

É evidente que a correção monetária de ofício forma reserva oculta no Patrimônio Líquido, porém, faz surgir superveniência ativa corrigível. Já a formação do Patrimônio Líquido oculto (Reserva Oculta), é, logicamente, em montante inferior, porque sobre a receita de correção monetária incide Imposto de Renda.

A falta de constituição da provisão para o



ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

Imposto de Renda influirá nos resultados dos períodos-base subsequentes, pois a correção monetária dos lucros acumulados ou reservas estará sendo efetuada por valor superior ao que realmente deveria integrar o Patrimônio Líquido da empresa, gerando despesas indevidas (a maior) de correção monetária, naturalmente sujeita à tributação.

A análise do Quadro Auxiliar nº V (fls. 685), ao Quadro Demonstrativo nº 02, revela que o procedimento fiscal não merece reparos. A reserva oculta não foi considerada pelo seu valor líquido, já deduzida a devida provisão para o Imposto de Renda, em estrita observância ao preceito legal que determina que seja transferido para o Patrimônio Líquido, o lucro líquido do período-base, após deduzida a respectiva provisão para o Imposto de Renda. A alíquota do imposto à época era de 35% (trinta e cinco por cento).

O trabalho fiscal está em perfeita sintonia com a legislação pertinente à matéria e jurisprudência administrativa a respeito, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº 01-01.252 e 01-01.265, ambos de 1992, cujo entendimento já foi exposto quando da análise dos itens 19 e 29 do Auto de Infração. A tributação deve ser mantida.

Glosa de Custo de Açúcar

Item 49 do Auto de Infração

A impugnante quer convencer a autoridade julgadora de 1ª Instância que, pelo simples fato de a fiscalização não ter discutido o seu procedimento de estornar custos que não lhe pertenciam, durante o ano de 1985 (fls. 2.536), não lhe daria o direito de glosar os custos da mesma natureza contabilizados em 1986, uma vez que estes lhe pertenciam. "Entende a autuada que só o manuseio de seus controles internos, através de perícia, é que permitirá aquilatar a correspondência do registro contábil com a ocorrência dos fatos" (fls. 2.536).

É necessário deixar bem claro que a glosa dos referidos custos, por parte da zelosa fiscalização, não se deveu a este ou àquele procedimento da empresa, e sim ao simples fato de a autuada não possuir documentação hábil e idônea que comprove a existência, a natureza, a normalidade, a usualidade e a necessidade do dispêndio, de modo a torná-lo dedutível (art. 191 §§ c/c art. 192 do RIR/80).

Ora, por que solicitar perícia para examinar



um fato que só depende da apresentação de uma documentação (contrato, recibo, nota fiscal, comprovante de desembolso, etc.)

Quanto ao estorno de custos efetuado pela autuada em 1985, não caberia à fiscalização fazer ou deixar de fazer alguma coisa, uma vez que o devido acerto já havia sido realizado pela empresa, ou seja, estornar custos que não lhe pertenciam. Por que não fez o mesmo em 1986, já que não possuía documentação hábil e idônea.

A informação fiscal elaborada com esmero, pelos fiscais autuantes, às fls. 2.578/2.579, torna desnecessária a continuidade do exame desta questão por parte desta autoridade julgadora, uma vez que a simples leitura do texto ali contido não deixa qualquer margem de dúvida a respeito do corretíssimo procedimento da fiscalização.

Distribuição Disfarçada de Lucros

Item 5º do Auto de Infração

A falta de melhor argumento contra o perfeito trabalho fiscal, a autuada adota uma conduta de defesa em que tenta desvirtuar o alcance dos comandos legais que deram suporte à autuação e, até mesmo inovando quanto à legislação tributária.

Diz o artigo 367, inciso I do RIR/80:

Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica, nos termos do parágrafo 3º do artigo 6º do Dec.lei nº 1.598/77, alterado pelo artigo 20, IV do Dec.lei nº 2.065/83;

Mediante a clareza dos dispositivos legais citados, não há porque tecer maiores comentários à alegação da autuada de que a pessoa ligada tem que ser apenas pessoa física.

Em segundo lugar, a expressão "Bem de seu ativo", não se restringe ao ativo permanente da empresa, como entende a autuada, ao pretender excluir as mercadorias do alcance do inciso I do artigo 367 do RIR/80.

O ativo da empresa, qualquer manual básico de contabilidade esclarece, se divide em Ativo Circulante, Realizável a Longo Prazo e Permanente, além de que, conforme bem salientado pela fiscalização (fls. 258), qualquer exceção à lei à lei deve ser concedida de forma literal na legislação pertinente.

A argumentação da autuada é totalmente descabida.



Quanto à alegação de que não ficou comprovada a venda de melão por valor notoriamente inferior ao de mercado e, que o termo "notoriamente" não alcança pequenas diferenças e/ou valor aproximado da mercadoria, é de se esclarecer que:

-a autuada sequer deve ter se reportado aos parágrafos 1º e 3º do artigo 368 do RIR/80 que definem o que seja valor de mercado, valor de bens frequentemente negociados no mercado e de bens para os quais não haja mercado ativo.

-ficou comprovado que a receita obtida pela autuada nas vendas de melão à sua controladora, não cobrem sequer os gastos de produção (doc. 738). Este fato é mais do que suficiente para se caracterizar distribuição disfarçada de lucros.

No entanto a fiscalização foi mais além e demonstrou de forma irrefutável a NOTÓRIA discrepância de preços praticados junto à sua controladora e o mercado.

A Usina Açucareira Passos S/A. pratica com terceiros preços inferiores ao seu custo de produção? Não. É o que a fiscalização comprova às fls. 868/868v., quando demonstrou que: - no período de janeiro a abril de 1985 os preços praticados com a Usina Itaquara (controladora) equivaliam a 75% dos preços praticados com terceiros; em maio de 1985, 29%; e, de junho a dezembro do mesmo, 67%.

De fundamental importância ressaltar que a fiscalização comparou os valores de vendas praticadas com terceiros com as vendas à Usina Itaquara, sem considerar que o preço-básico de vendas a terceiros é ainda mais alto, em virtude do ICM ser mais baixo (vide observação fls. 868v.).

No cômputo final o valor da distribuição disfarçada de lucros corresponde a 4 (quatro) vezes o valor do prejuízo industrial apurado (docs. fls. 738/867).

Nos anos-base de 1986 e 1987, o contribuinte foi beneficiado, quando da apuração da distribuição disfarçada de lucros, uma vez que persistindo a mesma situação verificada em 1985 e, não tendo havido vendas a terceiros, optou a fiscalização por utilizar o menor valor passível de tributação, resultante de se considerar simplesmente prejuízo industrial com melão, como se o resultado da transação correspondesse a um prejuízo equivalente às despesas verificadas.

Poderia ter considerado como distribuição disfarçada de lucros, a exemplo do que ocor-

li

reu em 1985, o montante de quatro vezes o valor do prejuízo industrial ou considerar o resultado da transação com a controladora igual a zero, ou seja, prejuízo final do me-lão, após cômputo das despesas.

Quanto a este aspecto, não há contestação pos-sível por parte da autuada.

Finalmente cabe ainda salientar que, a distri-buição disfarçada de lucros foi apurada na Usina Açucareira Passos S/A., não cabendo a alegação de neutralidade do resultado para os sócios pessoas físicas, sob o argumento de que a receita obtida na autuada é custo na contro-ladora (Usina Itaquera).

Este tipo de alegação vem sendo reiteradamente utilizado pela autuada, que parece desconhecer os princípios básicos da contabilidade, principalmente o Princípio da Entidade, pelo qual objetiva-se que a contabilidade e seus registros sejam mantidos para as empresas, como entidades distintas dos sócios ou acio-nistas, sejam estas pessoas físicas ou jurí-dicas.

Receita escriturada no ano-base ulterior

Item 6º do Auto de Infração

O regime econômico ou de competência constan-te da legislação comercial (Lei nº 6.404/76) na apuração dos resultados da sociedade por ações, foi encampado pela legislação tribu-tária (Dec.lei nº 1.598/77) para as empresas que pagam o imposto de renda com base no lucro real.

Neste caso, as receitas devem ser oferecidas à tributação no ano-base em que se realizam as operações que lhes deram origem. Devem ser reconhecidas no período em que ocorram efetiva-mente, e não no momento em que são pagas ou recebidas, face ao Princípio da Competência dos exercícios. O que importa é o fato gerador e não o recebimento de numerário.

Pelo documento de fls. 371/881, verifica-se que a fatura nº 55.448, de 15-01-89, apenas complementou valores de operações cujos fatos geradores ocorreram no ano-anterior, 1988. Dispõe o artigo 171 do RIR/80:

Pelo documento de fls.886, constata-se que não está sendo cobrado imposto em duplicidade, mas apenas a diferença de imposto em função da postergação, tendo em vista que o mesmo teria sido recolhido fora do prazo sem os devidos acréscimos legais devidos.



A multa de ofício é devida quando o lançamento é de iniciativa do fisco, conforme artigo 171 e 728, II, do RIR/80.

Este também é o entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes:

(Ementa do Acórdão 101-81.496/91)

Quanto à justificativa de que o preço real do melão é conhecido "a posteriori", em função do ajuste do custo da matéria-prima (cana), esta carece de maiores fundamentos.

É óbvio que o custo da matéria-prima está intimamente relacionado com o produto final, porém, a impugnante não trouxe aos autos quaisquer documentos que justificassem a sua assertiva, ou seja, que o preço do melão somente pode ser determinado "a posteriori". Se o preço da matéria-prima varia em função do teor da sacarose, qual o impeditivo de se conhecê-lo de imediato?

Não foi apresentado um laudo técnico expedido por órgão oficial, o Instituto de Açúcar e do Alcool - IAA, hoje extinto, mas que a época da ocorrência dos fatos regulamentava tais operações. Não foi também apresentado pela autuada qualquer contrato com a sua controladora que justificasse o pagamento "a posteriori", a título de complementação, relativamente às operações de compra e venda do melão, contrato este cuja implementação não viesse a ferir os princípios jurídicos/tributários, uma vez que as convenções particulares não podem se sobrepor à legislação.

Relativamente a este item, a tributação deve ser mantida integralmente.

Distribuição Disfarcada de Lucros - Item 7º do Auto de Infração.

A autuada alega que as operações realizadas com as empresas do grupo não estão elencadas nas hipóteses previstas nos incisos do art. 367 do RIR/80. Alega a impossibilidade da ocorrência desse tipo de distribuição, nas operações realizadas entre pessoas jurídicas (fls. 2.541).

Torna-se desnecessário discorrer sobre esse item, bastando para isso o exame atento do criterioso trabalho elaborado pela fiscalização, demonstrando a ocorrência do fato impositivo e fazendo menção à legislação de regência (fls. 887 a 981), vide nota nº 2 do quadro demonstrativo nº 6, citada às fls. 2.540 pela própria autuada e a definição da pessoa ligada transcrita às fls. 2.581, atra-



vés da informação fiscal. Peço licença para fazer minhas as palavras contidas na informação fiscal, às fls. 2.581/2.582. Além disso, esse assunto já foi exaustivamente apreciado quando do exame relativo ao item 59 do Auto de Infração.

Falta de correção monetária de móveis, utensílios e semoventes e glosa de custos - Itens 89 e 99 do Auto de Infração.

A autuada não discorda totalmente da autuação, somente alegando que a fiscalização cometeu dois equívocos, quais sejam: a) considerou os cavalos como se fossem animais de trabalho, ao passo que os mesmos eram animais de criação; b) considerou como indedutíveis os gastos com aquisição de cadeiras e de uma máquina fotográfica, deixando de observar as disposições contidas no artigo 193 do RIR/80 c/c as instruções Normativas SRF nºs. 136/85 e 22/87.

Alega ainda a autuada que a glosa das despesas e ao mesmo tempo a sua imobilização configura *bis in idem*, na medida em que a reserva oculta não é reconhecida integralmente no período nos períodos subsequentes.

As alegações da impugnante não merecem ser acolhidas, pelas razões muito bem explicitadas às fls. 2.583, através do parecer fiscal (No parecer o fiscal autuante argumenta que a empresa apenas alegara sem nada apresentar prova que os cavalos adquiridos se destinavam a comercialização e/ou a criação; que a reserva oculta gerada pela correção monetária fora considerada, conforme demonstrativos de fls. 1045 a 1052, e que nos demais objetos adquiridos fora levado em consideração o valor de conjunto e não o valor individual de cada bem, conforme PN CST nº 20/80).

Despesas com seguro e despesas com assinaturas anual de revista técnico-tributária, apropriadas com inobservância do regime de competência, resultando na postergação do pagamento do imposto de renda (itens 109 e 119 do Auto de Infração)

A autuada, reportando-se ao item 69 do Auto de Infração, já analisado, contesta apenas o critério fiscal adotado na apuração da base tributável "por cumular a exigência de imposto, multa, juros e correção monetária, em matéria capitulada como simples inobservância do regime de competência.

Alega ainda que a exigência fiscal deve ser

li

recalculada, face ao PN CST nº 57/79, para conformar-se à legislação de regência.

Quanto ao critério utilizado pela fiscalização, verifica-se a princípio, que a mesma se estendeu do ano-base de 1985 ao ano-base de 1989. Analisando os Quadros Demonstrativos nºs. 08 (fls. 1.175) e 09 (fls. 1.190), cujos valores estão lançados à fls. 2.507/Quadro Demonstrativo nº 20, consta-se que em função da fiscalização ter se estendido por diversos exercícios, como já relatado, o valor tributável em um exercício foi devidamente considerado para efeito de se apurar valor tributável total no exercício seguinte, procedimento este uniforme ao longo dos anos, fazendo-se, portanto, os devidos ajustes.

As despesas realmente incorridas pela autuada foram devidamente consideradas em cada ano-base, tendo sido computada na base tributável apenas a diferença entre estas e o montante anteriormente apropriado pela autuada.

O procedimento fiscal estão em perfeita consonância com o PN CST nº 57/79, já que o mesmo, em seu subitem 6.3, determina que no caso de ter havido postergação de pagamento do imposto deve-se recompor os lucros reais e efetivar o lançamento no exercício em que tenha havido indevida redução do lucro real, constituindo-se o crédito tributário pelo valor líquido, ou seja, depois de compensado o imposto lançado no exercício do registro inexato.

Glosa de Despesa Arrendamento Mercantil - (item 12 do Auto de Infração)

Analisando-se o contrato de fls. 1.205/1.209, a que se reportar a autuação, observa-se o seguinte:

-o contrato prevê pagamentos de 24 prestações e além disso, um valor residual de apenas 1% do valor original do bem. Desta forma o contrato estava praticamente liquidado em 24 meses (99%). Indaga-se como é possível um bem cuja expectativa de vida útil de 4 anos, ter o seu valor reduzido como despesa em apenas 2 anos? E o que causa mais espécie é esse mesmo bem ter o seu valor residual fixado em apenas 1% do seu valor original, depois de apenas 2 anos de uso. Além disso as prestações foram fixadas de forma totalmente irregular sem critério definido.

Está claro que no contrato questionado pelo fisco, o valor residual é apenas simbólico, isto é, opção de compra do bem pela arrendatária foi exercida já no ato de assinatura do



mesmo.

No final de sua vigência não há mais nada o que pagar pelo referido bem.

Desta forma o contrato deve ser descaracterizado como de arrendamento mercantil e convertido em contrato de compra e venda a prestação.

.....

Lucro Inflacionário Realizado a Menor (item 13 do Auto de Infração)

.....
Para o período-base objeto da autuação (1986), o valor do lucro inflacionário realizado apura do de acordo com o citado artigo 363, é o mínimo a ser oferecido à tributação, em cada exercício (PN/CST nº 3/85).

Da análise das fls. do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR (fls. 1.225) e de sua declaração de rendimentos dos anos-base de 1986 (fls. 36 v), verifica-se que a autuada desrespeitando totalmente os comandos legais vigentes à época, deixou de proceder a estorno injustificado da correção monetária para zerar o saldo da contra do Lucro Inflacionário no ano-base de 1988, apresentando ainda, valores distintos entre aqueles controlados no LALUR e os apresentados quando da elaboração de sua declaração de rendimentos do período-base.

A empresa já havia sido notificada anteriormente, relativamente ao ano-base de 1985 (fls. 13), justamente por incorrer no mesmo tipo de infração quando do Lucro Inflacionário Realizado.

O Quadro Demonstrativo nº 14 (fls. 1.214/1.215), demonstra de forma cristalina que houve postergação no pagamento do imposto.

Não tendo a autuada procedido à realização mínima do Lucro Inflacionário no ano-base de 1986, nos termos do artigo 363, procedeu ao pagamento a posteriori" do imposto, porém, sem os acréscimos legais pertinentes.

Feita a imputação proporcional de pagamento, quando se considerou os pagamentos realizados a maior nos anos-base de 1987 e 1988 - vide decomposição de pagamentos a maior (fls. 1.214 v), apurou-se a diferença de imposto do exercício de 1987/ano-base 1986, relativo ao Lucro Inflacionário Realizado na importância de 59,15 OTN.

Logicamente que sobre este valor, diferença de imposto, incidem juros de mora e multa de ofício, conforme já exhaustivamente demonstrado quando da apreciação dos itens 69/109, e 119 do Auto de Infração.

hi

Assim, verificada a lisura e a correta apuração da matéria tributável.

Omissão de Receitas por Compras de Insumos não Registradas na Contabilidade (item 14 do Auto de Infração)

Analisando a informação fiscal (fls. 2.584 e 2.585), podemos constatar que os fiscais autuantes combateram de maneira brilhante as alegações apresentadas pela defendente. Tanto é que peço licença para destacar algumas afirmações: "3.) Foi o próprio contribuinte quem identificou a diferença de compras de insumos levantada pelo fisco entre as duas escritas (fiscal/contábil), e expressamente declarou não ter utilizado os materiais correspondentes em seu processo fabril, mas os ter repassado às suas interligadas. De acordo com os Termos de Intimação acima mencionados, o fisco exigiu a apresentação dos documentos hábeis para esse tipo de transação (N.F.), além da identificação no Diário, dos competentes registros contábeis, mas sem resultado pois só obteve do contribuinte respostas evasivas e distorcidas." 4.) Nem mesmo na impugnação o contribuinte se dignou a apresentar os documentos hábeis e respectivos registros contábeis relativos às compras e respectivas "vendas" dos insumos, objetos da autuação, mesmo sabendo ser esta a única maneira de invalidar a autuação. Usando da estratégia do "ataque como melhor defesa", sem o menor constrangimento, exige prova que até o momento não conseguiu apresentar. 5.) Com que recursos as compras dos insumos foram pagas? E para onde foram os recursos provenientes das vendas desses insumos às interligadas? As meras alegações do contribuinte, desprovidas de sustentação legal e documental, não prospera diante da série de provas trazidas aos autos pelo fisco."

Juros Credores Omitidos- (item 15 do Auto de Infração)

Primeiro examinemos se realmente houve o alegado cerceamento do direito de defesa: Examinando os demonstrativos de fls. 1.228/1227 c/c os demonstrativos de fls. 1317/1367, apoiados nos dados contidos principalmente às fls. 1268 a 1316 e fls. 1368/1396, podemos concluir que não houve o alegado cerceamento do direito de defesa, principalmente se levarmos em conta que a autuada, além de ter recebido cópias dos citados demonstrativos, teve vistas do proces-

li

so, conforme lhe faculta a legislação.

Alegar que não compreendeu o critério adotado pela fiscalização é muito fácil. Mas a autuada não apontou os pontos que para ela ficaram ininteligíveis, conforme alega. Ela própria em sua impugnação declarou que a fiscalização utilizou os multiplicadores encontrados através da progressão aritmética, aplicando sobre os saldos devedores (fls. 2.548).

As taxas constantes do Quadro Demonstrativo nº 13 (fls. 1317/1367) representam as variações monetárias mensais em função das URIN/DIN; os multiplicadores são encontrados através da divisão da taxa pelo número de dias do mês, etc.

Já a progressão aritmética foi um recurso matemático utilizado pelo fisco, para poder apurar os saldos devedores diários, uma vez que havia lançamentos globais de valores, efetuados em 31-12 de cada ano, os quais se referiam a operações realizadas no transcorrer do ano-base.

Se a autuada não entendeu o critério matemático utilizado, antes de elaborar a sua defesa, deveria ter se cercado de informações fornecidas por pessoas familiarizadas com a matemática, a exemplo do que fez ao nomear um advogado para elaborar a sua defesa.

Com relação à natureza das operações praticadas, temos que o próprio Parecer Normativo CST nº 10/85 expendeu entendimento no sentido de que "os negócios abrangidos no preceito legal sob exame não estão restritos a empréstimos em dinheiro, envolvendo também operações com mercadorias, matérias-primas e outras coisas fungíveis..." (item 2.1). "Dentre as diversas formas de mútuo encontram-se desde o simples empréstimo de valor predeterminado, no qual estão perfeitamente identificados quem forneceu (investidora) e quem recebeu (tomadora) os recursos financeiros, até a múltipla e complexa movimentação de recursos financeiros nos dois sentidos, em forma de lançamentos em contas correntes, onde as posições de mutuante e mutuário comumente se invertem, necessitando, pois, de uma quantificação mais precisa (item 3).

Se as operações ali apontadas se referissem realmente a pagamentos por serviços prestados e/ou adiantamento a fornecedores, caberia à autuada contabilizar todas essas operações de forma adequada além de estar munida da documentação pertinente. Pelo exame dos autos, conclui-se que o que realmente ocorreu foi uma



múltipla e complexa movimentação de recursos financeiros nos dois sentidos, em forma de lançamentos em contas correntes, fato esse caracterizador do mutuo, conforme definiu o Parecer Normativo 10/85, acima citado.

Distribuição Disfarçada de Lucros/Adiantamentos/Empréstimos a Pessoas ligadas. (Item 16 do Auto de Infração)

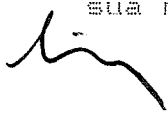
Novamente incorre a empresa em infração de distribuição disfarçada de lucros, desta vez caracterizada por empréstimos/adiantamentos a pessoas ligadas, o diretor João Batista Bravo e sua esposa Sra. Sylvia Assumpção Bravo Caldeira, sendo que à época dos respectivos empréstimos havia lucros acumulados. A redução da conta lucros acumulados acarreta a diminuição da correção monetária devedora.

.....
A autuada alega que a real natureza das operações realizadas entre ela e seu diretor e respectivo cônjuge são, na realidade, adiantamentos efetuados por conta da entrega de safra de cana-de-açúcar colhida nas fazendas de propriedade dos mesmos. Que assim sendo, já que a lei exige que para caracterizar a distribuição disfarçada de lucros, o verdadeiro empréstimo, estaria descaracterizada a autuação, considerando que adiantamento não é fato definitivo, conclusivo, além de estar condicionado a uma contraprestação futura. Baseia sua argumentação nos lançamentos contábeis, a exemplo dos constantes das fls. 1.466, 1.500, 1.551, etc.

Em primeiro lugar, a análise das fichas do RAZÃO de fls. 1.394 a 1.564, nos revela que os lançamentos então efetuados não dizem respeito exclusivamente a adiantamentos por conta de fornecimento de cana por parte dos beneficiários das operações.

Em segundo lugar, nos termos do artigo 157, § 1º, do RIR/80, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, sendo que, a escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidas em precei-



tos legais (Parágrafo 1º do artigo 174 do RIR/80).

Ora, conforme já dito, a autuada baseia toda sua defesa nos lançamentos contábeis, sem contudo apresentar os documentos que deram suporte aos mesmos. O registro contábil sem qualquer documento hábil que o lastreie não é meio de prova.

Em momento algum ficou devidamente comprovado através de documentação hábil, que os saldos devedores constantes das fichas RAZÃO (Contas 121/242 - fls. 1394 a 1.564), são realmente por conta de fornecimento de cana.

Onde estariam os contratos firmados entre as partes e toda a documentação necessária para dar consistência e validade aos lançamentos efetuados?

Não obstante, para efeito de caracterização dos empréstimos, é indiferente que tenham eles sido efetuados a esse título ou a título de adiantamentos, antecipação ou outras formas.

O que está evidente é que o benefício financeiro ao sócio diretor e sua esposa, está sendo suportado pela empresa.

A contrapartida por parte dos beneficiários dos empréstimos não ficou devidamente comprovada pela autuada.

O convencimento da autoridade julgadora deveria ser promovido através da própria contabilidade da empresa, lastreada pela competente documentação.

"Simples alegações desacompanhadas de prova hábil e eficaz não desonera o contribuinte da exigência fiscal" - Ac. 12 C.C. nº 106-1.887/89.

Destarte, tratando-se de empréstimos, ou adiantamento, conforme queira o contribuinte, aos sócios da empresa, concomitantemente com a existência de lucros acumulados, caracterizada está a distribuição disfarçada de lucros.

Omissão de Receitas - Venda de tijolos às empresas coligadas e pessoas ligadas; não registro de tijolos e brita aplicados em construções, etc. (itens 17, 18 e 20 do Auto de Infração)

Conforme Termo de Constatação de fls. 319/320, a Usina Açucareira Passos S/A, possui em suas dependências, em plena operação, uma cerâmica, instalada há cerca de 15 anos, com capacidade de produção de 10.000 tijolos por dia, demandando a mão de obra de 14 funcionários. Existe ainda um galpão com capacidade para armazenagem de 50.000 tijolos. O estoque de tijolos



quando da visita da fiscalização era de 605.800 tijolos queimados e constatou-se ainda que a produção média mensal é de 60.000 tijolos.

Quanto às britas, possui uma pedreira que produz quatro tipos de brita com destino específico para construção. Funciona há mais ou menos 18 anos, possui uma equipe de sete funcionários, tem capacidade de produção de cerca de 150 m³ de pedras por mês e média de 800 m³ por ano.

Os documentos, requisições de material (tijolos, relativos ao período de 1985 a 1989 (fls. 1.607 a 2.200), comprovam a aplicação dos tijolos fabricados pela Usina Açucareira Passos em obras em suas dependências, para empresas coligadas, pessoas ligadas e outras pessoas físicas e jurídicas (vide relação de fls. 1.593/1.594, sem qualquer registro contábil, seja em relação às vendas efetuadas a terceiros, pessoas ligadas ou não, do custo de fabricação de tijolos aplicados em duas construções, e imobilizações do material empregado em suas construções.

Pretende a autuada que a produção da cerâmica e da pedreira seja simplesmente ignorada? Que a destinação desta produção e o seu custeio não sejam questionados pelo fisco? Qual a razão? Simplesmente por considerar as rendas insignificantes face ao seu elevado faturamento ou porque parte das vendas foram para pessoas ligadas?

Aventa ainda a hipótese de que "as requisições compulsadas podem, quando muito, no caso das empresas ligadas revelar uma transferência graciosa de material e nunca uma efetiva venda". Indaga-se: e no caso de terceiros? Afinal, a empresa possui ou não uma contabilidade transparente amparada em documentação hábil que lhe permita afirmar e demonstrar todas as suas operações? Ao longo do presente processo, a cada item analisado, fica mais evidente que não só a contabilidade da empresa, mas também a organização como um todo deixa muito a desejar.

Alega, sem contudo nada provar. Se os custos de fabricação de tijolos e britas aplicados em construções poderiam, "apenas por deficiência do sistema de rateio, integrarem outras verbas regularmente contabilizadas", caberia a empresa demonstrar tal fato. Mais uma vez peca a defesa por falta de provas.

Diz que o fato determinante da tributação em exame (item 19 e parte final do item 20), é a

lin

imaginada ausência de registro contábil do custo incorrido na produção desses materiais. Se imaginada, onde estariam contabilizados tais custos? A autuada não o demonstrou. Evidentemente que a empresa para produzir tanto os tijolos como a brita, incorre em custos diretos e indiretos. Como estariam sendo financiados tais custos, a não ser por recursos extra-contábeis?

Realmente o custo da produção está sendo financiado por recursos paralelos a sua contabilidade.

A empresa nega com veemência tal imputação, porém, nada trouxe aos autos que pudesse demonstrar o contrário.

Novamente impõe-se a manutenção da autuação.

Omissão de Receita na Venda de Café (Item 22 do Auto de Infração)

Examinando a documentação pertinente a esse item da autuação, podemos concluir que a fiscalização agiu corretamente, pois baseou-se nas informações fornecidas pela própria autuada, através dos contratos de financiamento firmados junto ao Banco Itaú. Para desmentir aquelas informações, necessário seria antes de tudo anular aqueles contratos, tarefa essa que não cabe à Receita Federal: isso é tarefa do Poder Judiciário.

As garantias oferecidas aos bancos, conforme está escrito naqueles contratos (vide relatório da fiscalização às fls. 2.209), não deixam margem a qualquer dúvida: a autuada omitiu receita relativa às vendas de café. De acordo com aqueles contratos (fls. 2.210 a 2.239), o estoque de café foi oferecido em garantia e não a sua eventual produção.

Para encerrar, pediria permissão para considerar como parte integrante da minha decisão, as palavras produzidas pelos fiscais autuantes em sua informação fiscal, às fls. 2.587/2.588.

Omissão de Receita de Correção Monetária sobre Partes e Peças Estocadas (Item 23 do Auto de Infração)

A autuada além de considerar o Parecer Normativo 2/84 polêmico, alega que o critério fiscal determinante dos bens a serem ativados seria o de se considerar o valor das peças e não a composição e o emprego das mesmas. Que lei exige a ativação somente se a peça agrega da aumentar a vida útil do bem.

Segundo o Parecer Normativo 2/84, as contas



que registrem recursos aplicados na aquisição de bens do imobilizado, quando referidas partes e peças tiverem vida útil superior a um ano, devem ser classificadas no ativo imobilizado.

A autuada parece não ter entendido o alcance do PNCST 2/84, ao alegar que somente é cabível a ativação caso a peça agregada aumente a vida útil do bem.

A autuação não aborda o aspecto de aumento de vida útil de nenhum bem.

A ativação foi levada a efeito em virtude das referidas partes e peças possuírem vida útil superior a um ano.

Neste caso, as partes e peças deverão ter os seus valores corrigidos, nos termos da legislação citada, até o momento em que forem incorporados ao bem. A partir daí teremos uma outra situação, também abordada pelo PN CST 02/84, mas que não foi objeto de autuação pelo fisco, ou seja, se com a substituição de partes e peças implicará ou não em aumento de vida útil do bem no qual foram aplicadas. Em caso positivo o valor das mesmas corrigido deverá ser acrescido aos do mencionado bem; caso contrário poderá ser computado como custo ou despesa operacional.

Os bens listados pela fiscalização (fls. 2.481/2.482), a exemplo da Caixa de Manca para rolamentos, pneus, volantes de direção, colmeia de radiadores etc., possuem vida útil superior a um ano. Dai a necessidade de sua ativação.

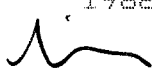
Se quando aplicadas a um veículo, máquina ou equipamento, aumentarem sua vida útil é outra questão não abordada no presente lançamento.

Quanto aos tijolos e britas, o raciocínio é o mesmo, e encontra guarida na legislação citada, bem como no parecer Normativo CST 2/84.

Tratando-se de aplicação de capital, oportuno é citar o parágrafo 2º do artigo 193, do RIR/80, cuja determinação expressa é a de que salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser capitalizada para ser depreciada ou amortizada.

Postergação do Pagamento do Imposto, em virtude da dedução antecipada de Despesas de Financiamento (Item 24 do Auto de Infração)

Pelo levantamento fiscal, o imposto devido em 1986, somente foi recolhido em 1987, através



da declaração de rendimentos, porém, sem os devidos acréscimos legais.

Assim sendo, imputou-se o valor recolhido pelo contribuinte para se levantar o valor que deixou de ser recolhido. O valor já recolhido pela autuada foi abatido proporcionalmente do débito real que deveria ter sido a *posteriori* (imposto, juros, multa e correção monetária). Desta forma apura-se a diferença de imposto que deixou de ser recolhida no ano de 1986 (76,72 OTN).

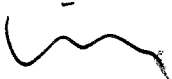
O procedimento está de acordo com o PN CST nº 57/79, que determina para a situação objeto de autuação, a recomposição dos lucros reais dos dois exercícios e efetivar o lançamento no exercício em que tenha havido indevida redução do lucro real, constituindo o crédito tributário pelo valor líquido, isto é, depois de compensado o imposto lançado no exercício do registro inexato e que a revisão mostrou ser nele indevido.

Os cálculos de fls. 2.501 demonstram que foi feita a recomposição dos dois lucros reais (exercícios de 1986 e 1987). Após diminuir a base tributável correspondente ao imposto postergado, cujo recolhimento se deu em 1987, no montante de 102,26 OTNs, verificou-se que parte do crédito tributário devido, com os acréscimos legais, não foi recolhido, no valor de 100,51 OTNs.

Assim, de acordo com o citado PN, o imposto postergado, indevidamente lançado em exercício posterior em virtude de inexatidão quanto ao período-base de competência, enseja, ainda que recolhido, a cobrança de juros de mora e correção monetária, calculados sobre seu montante e cobrados, se não espontaneamente pagos, através de auto de infração ou notificação de lançamento.

As fls. 2.621, requerimento da parte solicitando vista dos autos e cópias xerox de peças dos autos, incluindo a Informação Fiscal citada na Decisão, indeferido pelo Agente da Receita Federal em Passos-MG, pelo despacho de fls. 2.627.

Segue-se às fls. 2.624/2.686 o tempestivo



ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

recurso para este Colegiado, no qual a interessada argui cerceamento do direito de defesa, ao ser-lhe indeferido o pedido de vista do processo e cópia da Informação Fiscal reportada por diversas vezes na decisão recorrida, e cujas razões de mérito são lidas em Plenário.

É o Relatório

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'L' or 'M' followed by a flourish.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
Processo nº 13678.000.025/91-11
Acórdão nº 101-90.062

V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL. Relator:

Recurso tempestivo, dele tomo conhecimento.

São as seguintes as questões postas em
julgamento pelo Colegiado:

Correcção Monetária da Lavoura de Cana
Glosa de Custos relativos a Lavoura de Cana
Itens 1 e 2 do Auto de Infração

Como se depreende dos autos, a interessada é fabricante de melão e produz, ela mesma, por plantio, pequena parte da matéria prima utilizada no processo de fabricação: cana de açúcar.

Examinando as contas que integram o custeio da plantação do produto nos períodos-base de 1985 a 1989, concluiu a fiscalização que a interessada deixara apropriar receita de correcção monetária sobre a lavoura, a cada período, e que a apuração do custo das safras transferidas fora efetuada de forma incorreta, ocasionando diferença a menor na apuração do lucro real declarado.

Em que pese o ingente esforço da fiscalização



na defesa do crédito tributário, entendendo que a razão, nestes tópicos, está com a defesa, uma vez que a rotina adotada na apuração do custo da cana colhida a cada safra e transferida para o processo de fabricação está respaldada em critérios lógicos e em dados concretos extraídos de sua contabilidade e, mesmo não procedendo à correção monetária do valor da plantação que transpassou de um ano para outro, o lucro real apresentado não está fora da realidade econômica do empreendimento.

De fato, atendendo a intimação dos Auditores Fiscais para que fosse informado o ciclo de sua produção canavieira, esclareceu a empresa que a colheita e moagem da cana se processavam entre os meses de maio a outubro de cada ano, o que levou a fiscalização a estabelecer a regra de que os investimentos realizados fora desse período, ou seja, de novembro de um ano a abril do ano seguinte, deveriam ser reclassificados em conta do "imobilizado" e sofrer correção monetária, de acordo com os artigos 39 a 53 do Dec.lei nº 1.598/77.

Além da quota de exaustão, considerou como "custo apropriável", portanto, os dispêndios ocorridos no primeiro período, ou seja de maio a outubro de cada ano (vide mapas de fls. 589/593).

Já a empresa sustenta que tinha como rotina de apuração incrementar a conta de custeio da lavoura pelos



dispêndios realizados a cada ano-base, considerando como "custo apropriável", a cada safra, o valor de toda cana colhida pelo preço mínimo fixado pelo I.A.A. (não era o custo contábil portanto), tendo como contra-partida a conta de Produção Industrial da Usina, diferindo o saldo da conta de custeio agrícola para o exercício seguinte (Lavoura Fundada).

Concomitantemente com a transferência da colheita para conta de Produção Industrial, a empresa lançava o valor da transferência em conta de Receita Operacional como sendo derivada da atividade agrícola.

Ora, se a empresa abandonou o custo contábil e adotou como custo de transferência o valor mínimo da cana de açúcar fixado pelo Instituto do Açúcar e do Alcool - I.A.A., e já o oferecera à tributação em conta de receita, como figura das declarações de fls. 12 em diante, não me parece lógico glosá-lo por razão qualquer.

Por sua vez, como se observa pelo próprio desenvolvimento do Quadro Demonstrativo nº 01 - Safra Fundada - Cana de Açúcar - Custo (fls. 589 a 593), a coluna "Despesa de Custeio 311-09 - Quotas de Despesas Gerais", por ser suportada inicialmente por empresa ligada, os gastos nela abrigados são lançados em custeio somente em dezembro de cada ano, por ocasião da prestação de contas e apresentação do rateio, mas na realidade, tal conta abriga



ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

dispêndios realizados durante todo o período do ano. São valores expressivos que chegam a ultrapassar o valor admitido como custo pela fiscalização (fls. 600, item 2-b).

A fiscalização reclassificou a conta **integralmente** como "cultura imobilizável", quando poderia, também, considerá-la como custos do período de safra, seguindo o critério mais benéfico ao contribuinte, a efeito do que já ocorrerá em outras contas, como enfatizado na decisão recorrida.

Tenho, por sua vez, que toda base sobre a qual se exigiu a correção monetária com base nos artigos 39 a 53 do Dec.lei nº 1.598/77, ficou irremediavelmente comprometida pelo abandono do trabalho fiscal e qualquer ajuste provocado com substituição de valores básicos importaria em agravamento da exigência ou novo lançamento, inoportunos na instância.

Desta forma, improcede o lançamento relativamente aos itens 1 e 2 do Auto de Infração.

Omissão de Receita de Correção Monetária - Floresta de Eucaliptos.

Item 3 do Auto de Infração

Não há qualquer discrepância quanto à base sobre a qual exigiu-se a tributação, estando correto o entendimento de que se trata de conta ativável.



A reserva oculta surgida a partir do primeiro exercício de tributação já foi considerada na autuação e não tendo sido apurado lucro inflacionário e sim diferença no saldo devedor da conta de correção monetária, deverá ser mantida exigência de conformidade com os cálculos levantados pela fiscalização.

Custo transferido de empresa controladora.
Item 4 do Auto de Infração

Trata-se de custo transferido da empresa Usina Itaquara de Açúcar e Alcool S/A.

Consoante norma expressa no artigo 191 do RIR/80, o custo dos produtos vendidos deverá estar comprovado, sendo necessário comprovar que o dispêndio correspondeu a algo recebido.

Ora, a apropriação de custos obtida por critério de rateio entre outras empresas, nas despesas comuns assumidas, pressupõe pelo menos a existência de uma demonstração do que foi dividido, sua forma e a parcela do gasto que toca a cada uma delas, pois todas as operações devem estar lastreadas em documentos hábeis e idôneos, não somente para os efeitos societários, mas também fiscais, ante a necessidade de se aferir a natureza, custo e necessidade do dispêndio frente aos objetivos sociais.

No caso nada foi produzido pela interessada



que pudesse infirmar a imputação fiscal, devendo ser mantido o lançamento sobre a parcela.

Distribuição Disfarçada de Lucros.

Item 5 do Auto de Infração

Dispõem os dispositivos legais infringidos, capitulados na autuação:

"Art. 367 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 60):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;
.....

Art 368 - O disposto no artigo anterior aplica-se a negócios entre a pessoa jurídica e a pessoa física que seja (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 60, § 3º):

I - seu sócio, administrador ou titular;

II - cônjuge, ou parente até o terceiro grau, inclusive afim, das pessoas de que trata o inciso anterior.

§ 1º - Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 60, § 4º).

§ 2º - O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e qualidade semelhantes (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 60, § 5º).

§ 3º - O valor dos bens para os quais não haja valor ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das



circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço (Decreto-lei nº 1.598/77, § 6º).

No caso, a fiscalização deixou comprovado que, efetivamente, a empresa alienou melaço à pessoas ligadas por preço inferior ao que normalmente praticava com terceiros, enquadrando-se os fatos à hipótese legal.

De se manter a exigência.

Receita escriturada em ano-base ulterior.
Item 6 do Auto de Infração

No caso a fiscalização apurou que a empresa contabilizou no ano-base de 1989 receita operacional pertinente ao período-base de 1988, no montante de Cz\$ 40.245.857,20.

A interessada justifica seu procedimento informando que se trata de complementação de preço de venda de melaço, só ajustado quando conhecido o teor de sacaroso da cana de açúcar, tipificando negócio contratado com condição suspensiva, onde o conhecimento da receita ficou na dependência do implemento da condição, à luz do disposto no artigo 117 do C.T.N.

Argumenta, ainda, que, por se tratar de mera postergação no pagamento do imposto, a empresa estava sujeita à cobrança da correção monetária e juros de mora pelo período da postergação e não novo imposto com a multa



de lançamento ex-officio, de acordo com o PN-CST 57/79.

Dispõem os artigos 116 e 117 do C.T.N., Lei nº 5.172/66. *verbis*:

"Art. 116 - Salvo disposição de lei, em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos;

I- *omissis*

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Art. 117 - Para os efeitos do inciso II do artigo anterior, e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I- Sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - *omissis*"

Tenho que as características do negócio desenvolvido pela interessada e a operação descrita na fatura se enquadram nos preceitos legais acima, pois nos deixa claro que se trata de reajuste de preço ocorrido no exercício de 1989, quando ocorreu o implemento de condição, pela apuração do índice de sacarose do melaço vendido.

De se excluir da tributação esta parcela.

Distribuição Disfarcada de Lucros - Operações Triangulares.
Item 7 do Auto de Infração.

No caso, foram apontados pelo fisco negócios triangulares pelos quais saiu-se beneficiada a empresa



controladora, sob a acusação de que os insumos por ela utilizados lhe eram repassados por preço inferior ao de aquisição, como demonstrado no Quadro Demonstrativo nº 06, às fls. 887/901, sob o embasamento dos artigos 367-VII, 368-I e 370-VI do RIR/80; 20, inciso II do Dec.lei nº 2.065/83.

Não vejo como enquadrar a operação como lucro distribuído sob disfarce com base nos artigos 368-I e 370-VI, por se tratar de controladora, pessoa jurídica. No caso, inclusive, por se tratar de insumos, custo apropriável na empresa ligada será menor.

Ura, uma vez demonstrado que o o valor dos insumos transferidos a sua controladora era inferior ao preço de compra, cabia à fiscalização glosar dos custos operacionais a diferença correspondente, por estar a transferência realizada onerando outras operações.

A falta de exata tipificação legal, é de se excluir a parcela da tributação.

Receita de Correção Monetária - Móveis & Utensílios e Semoventes.
Custo de aquisição de Móveis & Utensílios e Semoventes
Inobservância do regime de competência.
Itens 08 e 09 do Auto de Infração

Trata-se de glosa de aquisição de bens de natureza permanente lançada como despesa, exigindo o fisco, também, correção monetária desses bens.



Na forma prevista no artigo 193 do RIR/80, os bens classificados no ativo permanente, de vida útil superior a um ano, não poderão ser deduzidos como custo ou despesa, senão através de quotas de depreciação ou amortização.

A interessada alega que são bens de valor reduzido, em relação ao movimento da empresa, mas não comprova que o valor individual de cada um está dentro do limite fixado pelo citado artigo 193 do RIR/80 para os exercícios de 1986 a 1990.

De se manter a tributação sobre estes itens.

Despesas com Seguro e com Assinaturas Anual de Revistas,
apropriadas com inobservância do regime de competência.
Itens 10 e 11 do Auto de Infração

Trata-se de despesa plurianual e, como tal, deverá ser deduzida na apuração do lucro real pelo regime de competência, como reiteradamente tem decidido este Conselho.

De se manter a tributação sobre as parcelas.

Despesas com Arrendamento Mercantil.
Item 12 do Auto de Infração

Motivou a glosa o fato de que a interessada formara contrato de arrendamento mercantil pelo prazo de 24 meses, com valor residual para opção de compra equivalente a 1% do bem arrendado.



Na parte correspondente ao prazo de arrendamento, a matéria está regulada pela Resolução nº 980/84, do Banco Central, em seu artigo 10:

• "Art. 10 - Os contratos devem estabelecer os seguintes prazos mínimos de arrendamento:

a) 2 anos, compreendidos entre a data de entrega dos bens à arrendatária, consubstanciada no termo de aceitação e recebimento dos bens, e a data de vencimento da última contraprestação, quando se tratar de arrendamento de bem com vida útil igual ou superior a 5 (cinco) anos;

b) 3 anos, observados a definição do prazo constante da alínea anterior, para o arrendamento de outros bens.

Como se observa da do instrumento de fls. 1.205/1.210, o bem arrendado é um trator agrícola, cujo prazo de vida útil está estimado em 5 (cinco) anos, de acordo com o critério fixado na Instrução Normativa SRF nº 04/85.

Logo, se o arrendamento foi contratado pelo prazo de 24 (vinte e quatro) meses, não vejo como descaracterizar a operação de *leasing*.

No que se refere ao valor residual, para efeito de opção de compra, este Conselho tem sufragado o entendimento do Poder Judiciário, de que a Lei nº 6.099/74 não estabelece qualquer regra para fixação do valor residual do bem, de forma que, legalmente, não existe qualquer impedimento para que as partes contratantes o fixe



livremente.

Este é o entendimento contido no Acórdão nº 89.01.00449-6 - MG, da E. Turma do T.R.F. da 1ª Região, sendo seu redator o Eminentíssimo Juiz TOURINHO NETO (DJ de 19-12-91), cuja Ementa transcrevo:

"Tributário - Imposto de Renda. Arrendamento Mercantil (Leasing). Valor residual. Dedução. 1. Não estabeleceu a lei, nos contratos de arrendamento mercantil (leasing), qual o percentual que deve ser estipulado para ocorrer a opção de compra. Assim, não cabe à Receita Federal decidir se o valor residual é ínfimo, com o propósito de descaracterizar o contrato de leasing. Apelação e remessa improvidas."

Entendo, portanto, que deve ser afastada a tributação sobre esta parcela.

Lucro Inflacionário realizado a menor.

Item 13 do Auto de Infração

A fiscalização apurou que a interessada calculara com incorreção o lucro inflacionário realizado no ano-base de 1986, ferindo as regras contidas no artigo 363 do RIR/80.

A interessada sustenta que o quantum devido deveria ser calculado apenas levando-se em conta os encargos pela postergação do pagamento do imposto, já que a realização do lucro fora reconhecida nos dois exercícios seguintes.



Observa-se, pelos cálculos desenvolvidos pela fiscalização nos demonstrativos de fls. 1.240, que a exigência restringe-se cobrança da diferença de imposto pela ocorrência de postergação.

De se manter a exigência.

Omissão de Receita caracterizada por compras de insumos não registradas na escrita fiscal.

Item 14 do Auto de Infração

Trata-se de diferença levantada entre o valor das aquisições de matérias primas, materiais secundários e de embalagem registradas nos livros fiscais nos anos de 1985 a 1988 e o valor contabilizado na escrita comercial. Segundo deduziu o fisco, por ser o valor contábil menor, houve venda de tais insumos sem registro na escrituração, no valor das diferenças.

A interessada defende-se alegando que a acusação fiscal fora feita baseada em mera presunção, não autorizada em lei, atribuindo tal diferença a diversas situações que ocorrem com frequência na empresa, tais como transferências, lançamentos em conta de despesa ou custo industrial, que não representam qualquer entrada de recursos.

A jurisprudência do Colegiado é no sentido de que a simples diferença verificada entre a escrituração mercantil e as entradas de mercadorias nos livros fiscais

lin

não representam, a priori, a geração de receitas fora da contabilidade.

Pode, isto sim, servir de indicio de qualquer irregularidade contábil, recomendando aprofundamento nas investigações fiscais de modo deixar provada uma eventual entrada de recursos externos sem passar pelo crivo da tributação.

De se afastar a tributação sobre a parcela.

Juros credores omitidos - empréstimos com
coligadas/interligadas.

Item 15 do Auto de Infração.

A fiscalização selecionou nos demonstrativos de fls. 1.228/1.267, 1.317/1.341 e 1.342/1.367 as contas correntes mantidas pela interessada com empresas coligadas/interligadas, exigindo a tributação sobre receita de juros credores omitidos, sob o enquadramento legal dos artigos 254, I, do RIR/80 e 21 do Dec. lei nº 2.065/83, verbis:

"Art. 254 - Na determinação do lucro operacional (Dec. lei nº 1.598/77, art. 18):

1- deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, **por disposição legal ou contratual**, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações; (grifou-se)

.....


Não há notícia nos autos de existência de contrato com fixação de interesses, tais como juros, correção monetária ou outro qualquer fator de correção do débito de uma empresa para com outra, enquadrando-se à regra apenas a disposição legal do artigo 21, do Dec.lei nº 2.065/83:

"Art. 21 - Nos negócios de **mútuo** contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeitos de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da DRTN." (grifou se)

O entendimento do Colegiado, nestes casos, é de que a conta-corrente contábil que abriga operações entre coligadas, interligadas, controladoras e controladas não é, em si mesma, bastante para caracterizar "negócios de mútuo", devendo ser investigada a natureza jurídica de cada operação objeto de lançamento na conta-corrente, separando aquelas que espelhem o mutuo, tal qual definido no artigo 1.256 do Código Civil Brasileiro.

Ilustro esta posição com passagens de brilhante Voto proferido pelo Dr. URGEL PEREIRA LOPES, ex-Presidente deste 1º Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 101-77.901:

"Procurando delimitar o alcance do texto legal a Administração Tributária baixou o Parecer Normativo CST nº 23, de 22 de novembro de 1983, onde se lê:

"2.1 - Não tem relevância a forma pela qual o



empréstimo se exteriorize; contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta-corrente, qualquer feitiço que configurar capital financeiro posto à disposição de outra sociedade sem remuneração, ou com compensação financeira inferior àquela estipulada na lei, constitui fundamento para aplicação da norma legal."

Cumpre examinar se o PN-CST nº 23/83, na passagem transcrita, explicitou a matéria dentro dos limites em que estava autorizado a fazê-lo, face à compreensão de "negócio de mútuo", única a que se refere o igualmente transcrito art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Temos no art. 247 do Código Comercial Brasileiro:

"Art. 247 - O mútuo é empréstimo mercantil, quando a coisa emprestada pode ser considerada gênero comercial, ou destinada a uso comercial, e pelo menos o mutuário é comerciante."

Por sua vez, o art. 1.256 do Código Civil Brasileiro estabeleceu:

"Art. 1256 - O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade."

É o mútuo espécie do gênero empréstimo, reservado às coisas fungíveis, sendo o comodato a outra espécie, restrito às coisas não fungíveis.

Em se tratando de empréstimo de dinheiro, coisa fungível por excelência, a hipótese somente pode ser de mútuo.

CARVALHO DE MENDONÇA (Tratado, vol. VI, 2ª parte, nº 729) ensinou que por empréstimo compreende-se o contrato segundo o qual "uma das partes entrega certa coisa a outra parte, com a obrigação desta restituí-la na sua integridade ou em outra coisa equivalente."

WALDEMAR FERREIRA (Instituições, vol. 3, t. I, nº 850, pág. 307), esclareceu que o empréstimo é o "contrato por via do qual se confia alguma coisa a alguém a fim de usar dela temporariamente, com a obrigação de restituí-la, ou outra equivalente, conforme seja a coisa fungível ou infungível."



CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA (Instituições, vol. III, pág. 297 e segs.), depois de referir que "sob a denominação genérica de empréstimo, reúnem-se as duas figuras contratuais do comodato e do mutuo, que exprimem ambas a mesma idéia de utilização de coisa alheia acompanhada do dever de restituição", define o mútuo como "o contrato pelo qual uma das partes transfere uma coisa fungível a outra, obrigando-se esta a restituir-lhe coisa do mesmo gênero, da mesma qualidade e da mesma quantidade."

Por via de contrato de mútuo transfere-se a propriedade da coisa mutuada ao mutuário.

Conforme PONTES DE MIRANDA (Tratado, Tomo XLII, § 4.588): "Em seu sentido econômico e em seu fim jurídico, o mútuo opera a transferência da propriedade do bem fungível, quer tenha o mutuante, ou não, direito a juros..."

Porém, segundo o mesmo autor, o contrato de mútuo não tem por fito a transferência do direito de propriedade: só se transfere a propriedade porque disso se precisa para poder dar ao mutuário o gozo do bem mutuado.

Há diminuição do patrimônio do mutuante no que diz respeito à coisa emprestada, mas seu lugar é preenchido pelo crédito correspondente contra o mutuário. Assim, não se dirá que o mútuo implica alienação, porque há o dever do mutuário de restituir.

Consoante o art. 1.257 do Cod. Civil:

"Art. 1257 - Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição."

No sentido da transferência da propriedade da coisa mutuada, além da lei, toda boa doutrina.

No próprio Projeto de Código de Obrigações, de 1965, lê-se em seu art. 551:

"Pelo mútuo, uma das partes obriga-se a transferir à outra a propriedade de coisa fungível, restituindo o mutuário o que houver recebido, em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade."



Aliás, observa-se que esse Projeto conceitua o mútuo como contrato consensual. Todavia, o Projeto de Código Civil de 1975, ao tratar do mútuo (arts. 595 a 601) considera-o um contrato real e unilateral, do mesmo modo que o Código Civil vigente, nos arts. 1.256 e 1.257.

De fato, CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA (op. e loc. cit.), esclarece: "Dentro da nossa sistemática, entretanto, a entrega efetiva da coisa é requisito de constituição da relação contratual. Sem a tradição há apenas **promessa de mutuar** (**pactum de mutuo dando**, contrato preliminar), que se não confunde com o próprio mútuo."

Na mesma linha FRAN MARTINS (Contratos e Obrigações Mercantis, 6ª ed. pág. 375): "Assim, para que o contrato de mútuo mercantil possa aperfeiçoar-se, necessário é que seja entregue ao mutuário a coisa emprestada, que passará à sua propriedade."

PONTES DE MIRANDA (op. cit., §§ 4.585-4.590): "No direito brasileiro, o mútuo é de regra, contrato real; exige, para ser, o elemento entrega da coisa". A entrega da coisa, aí, não é elemento necessário à validade do contrato, nem à sua eficácia; é elemento necessário à sua existência."

O mesmo festejado Autor analisou, na op. cit., as divergências entre o contrato de mutuo e os contratos de "mandato de renda", de "depósito irregular", de "desconto", de "abertura de crédito", de "adiantamento bancário", "estimatorio", "fiduciário", "negócios jurídicos e prestações com ou sem interesse", de "promessa de mútuo", de "conta-corrente" etc.

Nessas condições, está certo o PN-CST nº 23/83 no seu subitem 2.1, quando esclarece que não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exterioriza (enquanto mútuo). Entretanto, o que mais de contém no citado subitem deve ser visto com prudência, sob pena de se ver negócio de mútuo" naquilo que nada tem a ver com o mútuo."

E arremata o Ilustre ex-Conselheiro, naquele

aresto:



"Feitas estas considerações, fica evidente que a metodologia empregada pela fiscalização, consistente na soma dos lançamentos a débito e a crédito mês a mês, só por forte coincidência estaria correta, e só estaria se todos os débitos e créditos se referissem, respectivamente, a entrega de coisa mutuada e ao seu resgate. Mais ainda: seria preciso que todos os lançamentos compreendessem um único mútuo por mês, ou no ano. Ou, então, haveria que individualizar cada mútuo, para saber e medir o tempo entre o empréstimo e seu resgate, a fim de poder calcular corretamente a correção monetária a apropriar."

.....

Fazendo destes os meus argumentos no presente julgamento, sou pelo afastamento da tributação da parcela.

Distribuição Disfarçada de Lucros Adiantamentos/Empréstimos a Pessoas Ligadas.

Item 16 do Auto de Infração.

A acusação fiscal é de que a empresa fez adiantamentos ou empréstimos ao seu Diretor, João Baptista Bravo Caldeira, e à sua esposa, Sylvia Assunção Bravo Caldeira, quando havia, à época, lucros acumulados, enquadrando-se o fato às disposições contidas no artigo 367, inciso V, do RIR/80, baixado com o Decreto nº 85.450/80.

De fato, verifica-se que diversos adiantamentos ou pagamentos por conta e ordem do sócio da empresa foram efetuados e debitados na sua Conta-Corrente, como se observa das fichas Razão de fls. 1.405 a 1.463, estando bem aplicada a regra legal.



ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

todavia, e se excluir da incidência as operações realizadas com D. Sylvia, registradas na Conta-Corrente "Fornecedores de Cana", às fls. 1.463 a 1.591, pois não se trata de empréstimos efetuados àquela pessoa, mas de operações mercantis envolvendo adiantamentos por conta de fornecimento de cana-de-açúcar, comprovados no desenrolar dos registros das operações.

A jurisprudência do Colegiado é no sentido de que a comprovação de que os empréstimos representavam adiantamentos para futuras aquisições de produtos, objeto do negócio desenvolvido pela empresa, a preço de mercado, e que os negócios foram realizados no interesse da pessoa jurídica, afasta a presunção de distribuição disfarçada de lucros.

De se manter somente a tributação incidente sobre a conta-corrente do Diretor da empresa, João Baptista Bravo que, seguindo os mesmos critérios de apuração fiscal teremos:

1986	Cr\$	38.292.629		2.1937	84.002.540
1987	Cz\$	58.563,35	180.858,51	0,6923	125.208,34
1988	Cz\$	83.900,18	389.967,03	3,3768	1.316.840,66
1989	Cz\$	--	1.706.807,69	8,1605	13.928.404,15
1990	NCz\$		15.635,21 OTN		231.696,07

De se excluir da incidência, portanto, a parte correspondente aos adiantamentos feitos a Sra. Sylvia Assumpção Bravo Caldeira, por conta de fornecimento de cana-



ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

de açúcar, nos valores de Cr\$ 465.054.765; Cz\$ 1.356.819,69; Cz\$ 16.709.034,29; Cz\$ 176.733.745,65 e NCz\$ 2.939.929,58, nos exercícios de 1986, 1987, 1988, 1989 e 1990, respectivamente.

Omissão de Receita de venda de tijolos fabricados pela empresa e brita produzida.

Itens 17 e 20 do Auto de Infração

Se a empresa transferiu tais produtos sem ter cobrado das empresas e pessoas ligadas, pelo menos, o valor de custo de produção cometeu apenas ato de liberalidade.

Cabia ao fisco, portanto, glosar o custo contábil do tijolo e da brita, na quantidade fornecida e não presumir que os materiais foram vendidos sem registro na contabilidade.

Omissão de Receita pelo não registro contábil de tijolos aplicados em construções.

Item 18 do Auto de Infração.

Também no presente caso não há qualquer evidência de recursos desviados da tributação, senão excesso de custos em relação ao material cuja utilização deixou de ser contabilizada, padecendo o lançamento de falta de tipificação.

Omissão de Receita de Correção Monetária de tijolos e brita aplicados em obras e construções e não contabilizados.

Itens 19 e 21 do Auto de Infração

Também no presente caso não há prova da



obrigação em imobilizar o consumo dos tijolos e britas e, uma vez que tais materiais podem ser consumidos na conservação e reparos das instalações da interessada, não vejo como manter-se a tributação.

Omissão de Receita de Venda de Café
Item 22 do Auto de Infração

Em que pese as ponderações da empresa, verifica-se que as garantias oferecidas nos contratos de empréstimo correspondiam a estoque de café, além do que havia registro de negócios com o produto.

Ura, se declaradamente havia estoque disponível de café durante o período-base e que sem justificativa plausível deixou de figurar nos balanços da empresa, ressalta evidente a ocorrência de comercialização sem o devido registro na escrituração.

De se manter a exigência.

Omissão de Receita de Correção Monetária sobre peças, partes, máquinas e equipamentos de reposição existente no Almoxarifado.
Item 23 do Auto de Infração

A conta abriga aquisições de peças, partes de máquinas e de veículos destinados a reposição.

Sobre o tema, remansosa é a jurisprudência do colegiado no sentido de que as aquisições de tais objetos, para uso em manutenção, reparos e conservação de



ACÓRDÃO Nº: 101-90.062

maquinários, instalações e equipamentos somente deve ser imobilizado se, dos reparos ou da substituição de partes ou peças resultar aumento de vida útil do bem ao qual se destina por prazo superior a um exercício

Uma vez que tais peças de reposição permanecem no almoxarifado sem definição de utilidade, não vejo como classificá-las no grupo Ativo Permanente da empresa e sujeitá-las à correção monetária para fins de tributação.

Postergação do pagamento do Imposto - Dedução antecipada de Despesas de Financiamento.

Item 24 do Auto de Infração.

Neste tópico, nada foi trazido aos autos que pudesse infirmar a imputação fiscal.

Se caracterizada a postergação, legítima é a exigência dos encargos que a inobservância do regime de competência ocasionou.

Taxa Referencial Diária.

Relativamente aos encargos da TRD como juros moratórios, prescritos no artigo 3º da Lei nº 8.218/91, a Câmara Superior de Recursos Fiscais fixou o entendimento, através do Acórdão CSRF nº 01-1.773, de 17-08-94, com fundamento no artigo 101 da Lei nº 5.172/66 (C.T.N.), e

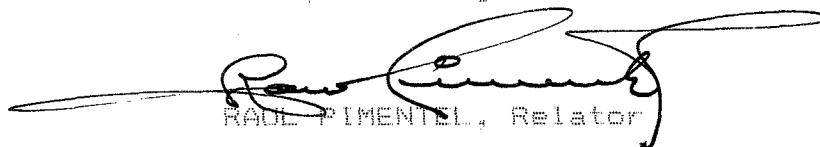


artigo 19, § 4º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, de que tais encargos somente podem ser exigidos a partir do advento do artigo 3º, inciso I, da Medida Provisória nº 298, de 29-07-91 (D.O.U. de 30-07-91), convertida em lei pela Lei nº 8.218m, de 29-08-91.

Deixo de tomar conhecimento da questão preliminar de cerceamento do direito de defesa levantada pela interessada, por não ser-lhe fornecida cópia da Informação Fiscal de fls. 2.576/2.589, visando economia processual, por entender que todas as matérias foram exaustivamente atacadas e porque a contradita fiscal prevista no artigo 19 do Dec.lei nº 70.235/72 encontra-se suprimida do processo fiscal.

Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as importâncias de Cr\$ 35.326.232.282; Cz\$ 26.421.661,21; Cz\$ 190.738.654,75; Cz\$ 1.433.039.724,04 e NCz\$ 9.355.790,52, nos exercícios de 1986, 1987, 1988, 1989 e 1990, respectivamente (padrões monetários às épocas), bem como excluir da exigência o encargo da TRD anterior a julho de 1991.

Brasília-DF, 21 de agosto de 1996


RAUL PIMENTEL, Relator