



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SGC

Sessão de 23 de abril de 1984

ACORDÃO Nº 101-75.142

Recurso nº - 85.018 - IRPJ - EXS. DE 1979 A 1981

Recorrente - COMERCIAL IMPORTADORA DE ALIMENTOS LTDA.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM JOÃO PESSOA - PB

IRPJ - DESCONTOS BANCÁRIOS - ASSUNÇÃO DO EN CARGO - A assunção no dever de suportar os descontos bancários de duplicatas aceitas é permitida, desde que a sub-rogação do pagamento do encargo resulte plenamente comprovada, mediante registros contábeis de recuperação de custos ou despesas na empresa que normalmente caberia satisfazê-los.

EXIGÍVEL FICTÍCIO - OMISSÃO DE RECEITA - A manutenção, no passivo do balanço, de obrigações a pagar, como dévidas que não se comprovam, configura omissão de receita por exigível fictício.

SUBFATURAMENTO - Vendas consignadas por preços inferiores ao custo de aquisição denunciam a existência de subfaturamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMERCIAL IMPORTADORA DE ALIMENTOS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a quantia de Cr\$..... 11.415.905,55, no ex. de 1980.

Sala das Sessões (DF), em 23 de abril de 1984

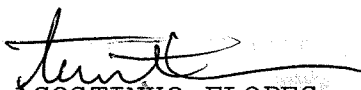
AMADOR OUTREIRO FERNANDEZ - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

v.v.

VISTO EM


AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIO

SESSÃO DE: 26 ABR 1984

NAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse
lheiros: Francisco de Assis Miranda, Carlos Alberto Gonçalves Nu-
nes, Agostinho Serrano Filho, Fernando Cícero Velloso, Braz Januã
rio Pinto e Raul Pimentel.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0420/006.023/81-52

RECURSO Nº: - 85.018

ACÓRDÃO Nº: - 101-75.142

RECORRENTE Nº: - COMERCIAL IMPORTADORA DE ALIMENTOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

COMERCIAL IMPORTADORA DE ALIMENTOS LTDA., empresa estabelecida na cidade de Guarabira, Estado da Paraíba, manifesta recurso tempestivo contra o ato do Delegado da Receita Federal em João Pessoa que, pela Decisão nº 055/82 (fls. 91/94) proferida com base na informação fiscal de fls. 59/61, lhe indeferiu a petição impugnativa de fls. 32/35, com a qual contestara, em parte, o crédito tributário relativo aos exercícios de 1979 a 1981, consignado no Auto de Infração de fls. 26, cujos pormenores constam do Demonstrativo das Irregularidades Apuradas (fls. 13/16).

Os exercícios sociais da empresa compreendem o período de 1º de outubro a 30 de setembro do ano seguinte.

Após haver pago a parte não litigiosa do crédito tributário, cuja base de cálculo repousa no demonstrativo feito no verso da guia de recolhimento DARF de fls. 56, a exigência fiscal se restringe aos exercícios de 1980 e 1981 e tem por fundamento fatos assim indicados:

a) Despesas com descontos bancários não comprovados e ou não justificados como sendo da própria interessada:

As despesas em epígrafe, registradas na conta de "Despesas Bancárias", assim se discriminam:

Acórdão nº 101-75.142

a.1) despesas não comprovadas, por falta de apresentação de documentos pertinentes embora solicitados pelo termo de fls. 18:

exercício de 1980 - Cr\$ 5.688.876,38;

a.2) despesas estranhas ao custo, por ter a autuada apropriado, como suas, despesas bancárias decorrentes de descontos que outra empresa obteve sobre as próprias duplicatas que emitiu:

exercício de 1981 - Cr\$ 9.688.010,00.

Este total de Cr\$ 9.688.010,00, do exercício de 1981, e bem assim a parcela de Cr\$ 5.552.798,07, parte da soma consignada no exercício de 1980, se referem a descontos bancários que a Cooperativa dos Produtores de Açúcar e Alcool de Pernambuco Ltda. teria feito sobre as próprias duplicatas que emitiu pelas vendas que efetuou à autuada. A parte complementar de Cr\$ 136.078,31 para perfazer a soma de Cr\$ 5.688.876,38 do exercício de 1980, refere-se a despesas com empréstimos bancários que a interessada obteve, tendo trazido, para comprová-la, com a petição impugnativa, apenas a ficha de Razão de fls. 52/53 e somente os documentos de fls. 118/138, quando ofereceu a petição de recurso de fls. 99/116.

A respeito dos descontos bancários, que a defesa afirma haver assumido, quanto aos que a Cooperativa dos Produtores de Açúcar e Alcool de Pernambuco Ltda. obteve sobre suas próprias duplicatas emitidas pelas vendas feitas à interessada, alegando extravio de documentos, em relação ao exercício de 1980, a empresa pretende comprovar a importância de Cr\$ 5.552.798,07 com a declaração de fls. 54 em que a emitente daquelas duplicatas diz ser de total responsabilidade da compradora as despesas decorrentes dos descontos bancários com ditas duplicatas.

Pertinentemente a descontos bancários contabilizados no exercício de 1981 pelo total de Cr\$ 9.809.234,00, na conformidade da ficha de Razão de fls. 88/89 verso, a defesa disse, na petição impugnativa, que nesse total estão incluídas despesas concernentes a empréstimos bancários, tendo a informação fiscal

Acórdão nº 101-75.142

a fls. 60 salientado que nem todas as despesas, constantes desse valor, foram glosadas, mas apenas parte, na parcela de Cr\$ 9.688.010,00, como a autuação expôs a fls. 14/15 e na conformidade dos recibos de fls. 62/89. Tais despesas se acham definidas como estranhas aos custos.

A defesa contesta a glosa afirmando que as despesas foram efetuadas mediante recibos da Cooperativa dos Produtores de Açúcar e Alcool de Pernambuco e salienta:

- que a fornecedora (cooperativa) normalmente só realiza operações de vendas a vista e só faz algumas concessões para vendas a prazo, no caso de compras elevadas, após analisar e dimensionar o suporte da empresa compradora;
- que, mesmo fazendo tais concessões, a citada fornecedora obriga o comprador a assumir todas as despesas decorrentes das duplicatas enviadas para descontos;
- que a fornecedora (a sociedade cooperativa) paga as despesas diretamente ao estabelecimento bancário, no qual as duplicatas são descontadas, sendo depois reembolsada pela empresa compradora, como se verifica dos recibos anexados ao processo.

b) Omissão de receita caracterizada por passivo fictício:

Exercício de 1980 - Cr\$15.556.405,55.

A conferência efetuada pela fiscalização, com a assessoria do profissional responsável pela contabilidade da empresa (termo a fls. 17), a respeito do passivo registrado no balanço realizado em 30.09.1979 quanto à conta "Fornecedores", revelou que, parte dele, na importância de Cr\$ 15.556.405,55, não logrou comprovação, na conformidade dos demonstrativos de fls. 14 e 17 reverso, sendo assim capitulado por "omissão de receita caracterizada por

Acórdão nº 101-75.142

passivo fictício".

Ao contestar a denúncia fiscal, a defesa diz, na petição impugnativa, que inexistente passivo fictício, alegando não se haver observado que em algumas triplicatas, elaboradas em substituição a duplicatas extraviadas, teriam sido, erroneamente, postas datas de emissão posteriores à do encerramento do balanço de 30.09.1979, mas, através dos assentamentos feitos no livro de Registro de Entradas de Mercadorias, se comprovaria que elas se originaram de compras realizadas em período anterior à data do balanço, conforme relações anexadas a fls. 36/51 que a própria interessada confeccionou, sem trazer nenhuma prova com base em documentos de terceiros.

Somente depois da decisão singular, ao lembrar—
—lhe que "a existência de valores na conta Fornecedores, desacompanhados de documentação hábil e idônea, para comprovar as obrigações correspondentes, aliada ao fato de que a pessoa jurídica não logrou demonstrar o pagamento dessas obrigações em datas posteriores ao encerramento do exercício social, autoriza a tributação do passivo não comprovado, espécie de gênero passivo fictício", veio a empresa promover, com a petição de recurso de fls. 99/116, a juntada de xerocópias de duplicatas, triplicatas e notas fiscais de compras, constantes das peças de fls. 175/360.

Muitos desses documentos, como se apresentassem com datas ilegíveis, quanto ao dia em que foram resgatados, alguns com datas de resgate posterior à do balanço de 30.09.1979 e outros com data de emissão posterior à do mencionado balanço, na assentada da Sessão de 18 de agosto de 1982, pela Resolução nº 101-01.722, esta Câmara converteu o julgamento em diligência, a fim de que, baixando-se os autos à repartição de origem, se verificassem os pormenores de cada título trazido à colação como prova do exigível assinalado na conta Fornecedores, quanto ao exercício de 1980 e se proferisse parecer elucidativo do passivo havido por fictício.

Realizada a diligência, o signatário da informação de fls. 401/402, em parecer conclusivo e com base nos documentos

tos de fls. 369/400, esclarece que o passivo irreal somente tem relação com o credor - Cooperativa dos Produtores de Açúcar e Alcool de Pernambuco Ltda., uma vez que, quanto aos demais credores, que, com aquela sociedade cooperativa constam da relação de fls. 368 composta pela defesa, o passivo se mostra correto. O passivo em nome da Cooperativa dos Produtores de Açúcar e Alcool de Pernambuco Ltda., quanto ao balanço de 30.09.1979, está declarado pela recorrente como sendo de Cr\$ 53.326.072,00. Expressamente, salienta-se na informação de fls. 401/402, como parte fundamental referente a este item da autuação:

"que a soma das duplicatas apresentadas e ditas como componentes do passivo registrado em 30.09.79 é de Cr\$ 49.184.572,00 (todas da Cooperativa dos Produtores de Açúcar e Alcool), enquanto que o passivo relativo ao referido credor, declarado pela recorrente, é de Cr\$ 53.326.072,00 (doc. fls. 368), deixando de ser comprovada a diferença, ou seja, Cr\$... 4.141.500,00 (53.326.072,00 - 49.184.572,00 = 4.141.500,00), no entanto dentro do montante (Cr\$ 49.184,572,00) das duplicatas apresentadas há 8 (oito) duplicatas (documentos fls. 369/379) no montante de Cr\$ 11.496.330,00, cujas datas de emissão são outubro/79, novembro/79, dezembro/79 e janeiro/80, portanto duplicatas emitidas depois do balanço realizado em 30.09.79, conseqüentemente jamais poderiam ser componentes do passivo registrado em 30.09.79, uma vez que ainda não existia a referida obrigação".

Somando-se o valor de Cr\$ 4.141.500,00 do "passivo não comprovado" com o de Cr\$ 11.496.330,00 daquelas oito duplicatas emitidas posteriormente à data do balanço de 30.09.1979, ocasião em que essa obrigação ainda não existia, tem-se como passivo fictício, consignado no referido balanço, a importância de Cr\$... 15.637.830,00, contra o de Cr\$ 15.556.405,55 indicada pela autuação, havendo, portanto, uma diferença de Cr\$ 81.424,45 a favor da recorrente, como a informação explica no final da folha 401 e início da 402.

À vista de constar, no balanço de 30.09.1979, como obrigações a pagar, oito duplicatas que a Cooperativa dos Produtores de Açúcar e Alcool de Pernambuco Ltda. emitira em outras

Acórdão nº 101-75.142

tas posteriores àquela, novamente baixaram os autos em nova diligência, como se verifica da peça de fls. 420/422, para que, com base em itens e subitens ali formulados, se esclarecessem pormenores a respeito das citadas duplicatas e também se na escrituração contábil da mencionada sociedade cooperativa existiam registros contábeis, quanto a ressarcimento de descontos bancários que a recorrente proventura lhe tivesse reembolsado.

Concernentemente às despesas bancárias, após estar dito, no Termo de Diligência Fiscal (fls. 423) que os lançamentos efetuados pela sociedade cooperativa não individualizam os registros contábeis, salienta-se, em observação, que a SUNAB considera os juros como integrante do custo das mercadorias vendidas, e assim as faturas ou duplicatas são emitidas por valores globais, sem nenhuma distinção.

Quanto as oito duplicatas emitidas pela cooperativa em datas posteriores a 30.09.1979, o fato está explicado, a fls. 423, verso, assim:

"Documentos de fls. 369, 371, 373, 375 a 379.

Essas duplicatas foram realmente emitidas após 30.09.1979, todavia, são decorrentes de apenas duas Notas Fiscais de Venda, chamadas "Notas-mãe", a saber:

I - NF 26.134 emitida em 26.9.1979 (antes do balanço), registrada no Livro Registro de Saídas nº 6, fls. 31, no valor de Cr\$... 4.009.700,00.

Essa "nota-mãe" gerou "notas-filhas", a saber: NFs 27376/382, 27695/724, 28854/868 e 28882/883, todas emitidas a partir de 14.11.1979 (após o balanço), quando de fato as mercadorias saíram do estabelecimento fornecedor;

II - NF 26223 emitida em 26.9.1979 (também antes do balanço da recorrente), registrada no livro Registro de Saídas nº 6, folhas 32, no valor de Cr\$ 12.029.100,00.

Essa "nota-mãe" gerou "notas-filhas", a saber: NFs 26694/001, 27037/048, 27152/167, 27725/754, 27911/945, 28603/64, 29069/116

e 32892/893, todas a partir de 26.10.79 (a pós o balanço da recorrente) quando de fato as mercadorias saíram do estabelecimento fornecedor."

E a fls. 429, se assinala que as notas fiscais ("notas-mãe") nºs. 26.134 e 26.223 deram entrada na recorrente em 29.09.1979, lançadas no livro Registro de Entrada nº 05, às folha 24.

c) Omissão de receita por subfaturamento

Exercício de 1981 dividido em dois períodos:

c.1) 03.10.1979 a 30.09.1980, compreendido na própria base do exercício, com subfaturado em:

c.1.1) operações externas (fls. 15/16) - Cr\$ 37.347.454,53

c.1.2) operações internas (fls. 16) - Cr\$ 520.608,29

c.2) 01-10.1980 a 15.10.1980, por ação fiscal direta, externa e permanente, estendida ao próprio ano em que se efetuou a fiscalização, como dispõe o art. 643 do RIR/80 (fls. 16) - Cr\$ 1.160.914,77.

A fiscalização federal tomou por base de determinação do subfaturamento o Auto de Infração nº 11.279, por cópia a fls. 19, lavrado pela fiscalização estadual e respectivos anexos de fls. 20, 21 e 22 que o instruem sobre comercialização praticada pela autuada em operações do produto açúcar.

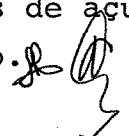
O autuante acresceu aos valores apurados pela fiscalização estadual o lucro de 8% de que cogita a Portaria nº 732, de 04.06.1968, da Superintendência Nacional de Abastecimento - SUNAB (art. 1º, alínea "a", inciso II), explicando, a fls. 15, "...que o Fisco Estadual não adicionou nenhum lucro, pois o subfaturamento acima é a diferença entre o preço de custo (preço do IAA para as usinas) e o preço faturado pela empresa autuada, no entanto além do preço do IAA ou preço PVU (posto, vagão ou veículo na usina), conforme Portaria da SUNAB de 04.06.68, a empresa compradora deve adicionar um lucro de 8% sobre o custo, pois não se admite que

uma empresa com fins lucrativos, venda pelo custo ou, como no caso da fiscalizada, abaixo do custo".

Em relação ao período do próprio ano em que a ação fiscal direta, externa e permanente, se estendeu, o procedimento da autuação foi para aplicar a multa em valor igual à metade da receita ou rendimento omitido, como estatui o parágrafo único do art. 733, combinado com o artigo 158, ambos do RIR/80.

Na contraditória da autuada, diz a contestante, na petição impugnativa, que, no tipo de comercialização realizada com o produto açúcar, este é retirado diretamente da usina, sem despesas adicionais, nas vendas realizadas a terceiros por preços iguais ou ligeiramente superiores ao custo de aquisição, não constituindo tal prática subfaturamento, sobretudo no seu caso por ser considerada intermediária. Em prosseguimento afirma que o fisco estadual não adicionou a margem de lucro de 8%, porque, nas vendas que efetuara, teria utilizado diversas tabelas de preços fornecidas pela SUNAB, acrescentando que neles já se incluem custos e margem de lucro e que a Portaria nº 732/68, da SUNAB não determina compulsoriamente que a margem de lucro seja de 8% e sim de até 8%. E aduz que apresentara defesa, ainda não julgada, contra o levantamento do fisco estadual e assim não haveria como a fiscalização federal respaldar-se em termos abstratos para lavrar o Auto de Infração de fls. 26 e que a petição impugnativa contra esta autuação abrangia os dois tipos de operações, externas e internas, constantes dos demonstrativos específicos da fiscalização.

Na réplica fiscal, a fls. 60, salienta-se que a autuada nenhum documento comprobatório apresenta que justificasse os preços adotados nas vendas, que efetuou, de açúcar nem tampouco expôs argumento com embasamento legal, e que, além de revender o produto por preço inferior ao estabelecido pelo Instituto do Açúcar e do Alcool - IAA para as usinas, também nada adiciona por margem de lucro, uma vez que o preço de venda da interessada deve ser superior ao do IAA para as usinas por ser destas que ela faz as compras de açúcar para revenda, dado que a finalidade da empresa é o lucro.



Acórdão nº 101-75.142

Voltando a debater o assunto do subfaturamento, a pós o ato da autoridade julgadora de primeira instância, novamente a defesa afirma que a questão com o fisco estadual não estava, na época da autuação, como até a data do oferecimento da petição de recurso também não, definitivamente estabelecido o direito à cobrança do crédito tributário correspondente, para, dentro desse entendimento, protestar por falta de fundamento à autuação na esfera federal.

Além disso, diz: a acusação estadual foi no sentido de que o preço estabelecido pelo IAA, para a venda de açúcar pelas usinas, é maior que o preço faturado pela empresa autuada, mas para a autuação federal não seria só aquele e sim o seu valor acrescido da margem de lucro de 8%. Opina por ocorrência de absurdos nas autuações: na primeira, estadual, impondo como faturamento um valor de pauta, máximo de venda, e não valor pelo qual a venda deveria ser feita; na segunda, federal, em aplicar às avessas, uma Portaria da SUNAB, que, ao fixar margem de lucro de 8%, assinalava valores máximos de venda permitidos, e nunca para apontá-los como valores a serem necessariamente atingidos.

Diz ainda a defesa ser falso admitir-se que a venda de produtos abaixo da tabela configure subfaturamento, citando ementas de acórdãos proferidos, quanto à cobrança do imposto de circulação de mercadorias - ICM, por Conselho de Contribuintes, (Conselho de Recursos Fiscais) dos Estados do Rio de Janeiro e de Minas Gerais e também por pronunciamento da esfera judicial.

No caso da recorrente, o seu apelo recursório interposto contra a ação do fisco estadual, através do Recurso número CRF-082/82, foi desprovido, à unanimidade, pelo Acórdão nº 503/83 (cópia a fls. 406) pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, tendo o aresto a seguinte Ementa:

"SUBFATURAMENTO - Operações com açúcar - Saídas abaixo do custo - Ação fiscal procedente.

Entre o preço de aquisição e o de revenda há de existir sempre uma diferença a maior, deste em relação àquele, o que se consubstancia no chamado valor acrescido ou lucro bruto.

to. "In casu" entretanto, o contribuinte faturou o produto (açúcar) por preços que não chegaram sequer a cobrir o custo de aquisição, pretendendo, inclusive, justificar tal fato com arguição de que houve lapso do faturista, o que deixa patente e inescusável a prática do subfaturamento.

RECURSO ORDINÁRIO DESPROVIDO." 

Este o relatório.

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

A compra e venda, seguida com o pacto de assumir o comprador o ônus de encargos devidos pelo vendedor, por força da transação realizada, constitui característica inerente à liberdade de contratar. Nessa forma de transacionar, há uma obrigação dupla suportada pelo comprador de satisfazer, com recursos próprios, o preço da coisa adquirida e mais as despesas normalmente devidas pelo vendedor sobre a venda feita. Entre a compra e venda e o pacto de o comprador avocar para si tais despesas, o fato se revela como se fosse um contrato dentro de outro, sem nenhuma autonomia deste, com efeitos peculiares a um contrato preliminar e condicional de causas e efeitos, lembrando uma relação de dependência semelhante ao principal e o acessório. A compra e venda se exterioriza como um negócio jurídico puro e simples e o mencionado pacto como um agregado condicional estabelecido pelo comprador em favor do vendedor. Deve, pois, haver um vínculo de conexão a unir o pacto da assunção à compra e venda, uma vez que aquele não tem existência autônoma.

Embora as obrigações comumente surjam de uma figura dotada de existência própria e independente, como resultantes de fatores determinantes, excepcionalmente se encontra, quando há ocorrência de pactos semelhantes, uma série de obrigações que subsistem na dependência de outras, como um satélite e de tal maneira que a existência de uma determina a razão de ser da outra.

Na espécie dos autos, cuida-se indagar de admitir-se, por dedutível, com custo ou despesa, no resultado do exercício da empresa adquirente, os descontos bancários que Cooperativa dos Produtores de Açúcar e Alcool de Pernambuco Ltda. deveria suportar por descontos das duplicatas emitidas pelas vendas de mercadorias que esta lhe fez a prazo.

~~Não havendo impedimento legal para a fonte pagadora avocar a si o dever de satisfazer pecuniariamente as despesas devidas pelo vendedor, tem-se, em princípio, essa avocação como convenção de ajuste do preço exigido pelas mercadorias vendidas, sem que~~

dedução pelo pagamento de despesas ou custos encontre óbices nas disposições regulamentares do imposto de renda.

Todavia, para que a dedução se legitime é necessário haver equilíbrio de procedimentos contábeis entre os da empresa adquirente e os da vendedora, de forma a se positivar se realmente existe o pacto de assunção de encargos pela compradora. Assim, se os procedimentos contábeis na empresa adquirente são correspondidos com registros de despesas ou custos pelos encargos tomados da empresa vendedora, inversamente nesta, os lançamentos contábeis devem, por equivalência, integrar receita bruta operacional, em virtude da recuperação de custos ou despesas.

A diligência efetuada na conformidade do subitem a.1 (fls. 421) esclarece, a fls. 423, que a Cooperativa dos Produtores de Açúcar e Alcool de Pernambuco Ltda. procede a lançamentos englobados, sem individualização, e que nos valores das faturas ou duplicatas emitidas se embutem os encargos, porque a SUNAB não aceita que os juros não representem custos.

Obviamente, estando integrados os encargos dos descontos bancários no preço das mercadorias vendidas pela cooperativa, a recorrente, ao contabilizar as compras que lhe fez, já está, em consequência, apropriando, nos custos, as despesas bancárias com os descontos das duplicatas aceitas. Feita, assim semelhante contabilização a débito de Mercadorias pelo custo das compras efetuadas, a nenhum outro procedimento contábil se sujeitam os descontos bancários, sendo desnecessário que, em relação a tais descontos, haja novo registro a débito de conta de despesa, para que não ocorra dupla dedução de igual valor.

Dentre as várias formas indiciárias que autorizam a presunção de omissão de receita, o artigo 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 (art. 180 do RIR/80) inclui a manutenção, no passivo do balanço, como a pagar, obrigações, cuja realidade não se comprova.

Constando na data do encerramento do exercício social, valores a pagar como se fossem dívidas a liquidar, cuja efe

tividade não se comprova, a permanência deles, no passivo do balanço, constitui obrigações irreais, que refletem exigível fictício. Essas obrigações irreais outra coisa não representam senão receitas omitidas sob o ilusório color de dívidas.

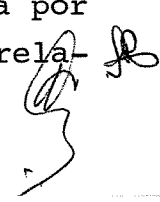
Não obstante os preceitos das legislações fiscal e comercial determinarem o assentamento contábil de todas as operações mercantis realizadas, de modo a espelhar-lhes a realidade das transações efetuadas, o valor das obrigações incomprovadas, por serem dívidas irreais na data do levantamento do balanço, terá de submeter-se à tributação. E isso pelo fato de que aquele valor, consignado em conta de ordem, não representa obrigações efetivas, mas, isto sim, receitas omitidas na escrituração contábil e, por conseguinte, desviadas da incidência tributária correspondente.

Perante esse quadro, o balanço patrimonial, sob o aspecto de representação gráfica dos valores contábeis, se apresenta de forma ilusória à contemplação fiscal, em virtude de consignarem-se nele saldos imaginários de obrigações a pagar.

Tecnicamente, não se pode afirmar que se cogita de simples descuido, mas erro que, à sombra de pseudo-obrigações, encobre compromissos irreais, dando a falsa idéia de tratar-se de dívidas que estariam por solverem-se. E incidentes desse erro têm-se prestado a desviar a carga tributária sobre efetivos rendimentos ou lucros que normalmente se sujeitam ao gravame do imposto.

Distorcem-se as representações contábeis das demonstrações financeiras, disfarçando efetivos lucros, para lhes dar a ilusória idéia de obrigações a pagar, mediante exigível de características fictícias.

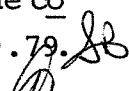
A empresa foi acusada de manter, no balanço do exercício de 1980, obrigações a pagar, como exigibilidades irreais, na importância de Cr\$ 15.556.405,55, o que foi confirmado pelo ato recorrido sob o fundamento de omissão de receita caracterizada por passivo fictício. O fato se acha descrito sob o item "b", no rela-



tório imediatamente anterior, e depois de ter este Conselho de Contribuintes baixado os autos em diligência, por duas vezes o passivo fictício ficou esclarecido como sendo constituído pelas parce—
las de Cr\$ 4.141.500,00, sem nenhuma comprovação, e Cr\$
11.496.330,00, esta composta da soma dos valores de oito duplica—
tas, emitidas pela Cooperativa dos Produtores de Açúcar e Alcool de
Pernambuco Ltda. após a data 30.09.1979, em que a recorrente levan
tou o balanço, base do exercício de 1980, com apuração, a menor, de
Cr\$ 81.424,45 em benefício da suplicante (fls. 401/402).

A parcela de Cr\$ 11.496.330,00 se refere, de fato, a oito duplicatas emitidas após 30.09.1979, mas, segundo o Termo de Diligência Fiscal (fls. 423), lavrado depois que os autos baixaram em diligência pela segunda vez, se relaciona com a emissão, pela citada cooperativa, de duas notas fiscais nºs. 26.134 e 26.223, ambas de 26.09.1979, consideradas "notas-mãe", as quais se desdo—
bram em outras notas fiscais, designadas por "notas-filhas". A nota fiscal nº 26.223 gerou "notas-filhas" a partir de 26.10.1979 e a de nº 26.134, de 14.11.1979 em diante, tal como se menciona no citado termo de fls. 23. As notas fiscais ("notas-mãe"), de acordo com a informação a fls. 429, receberam assentamento em 28.09.79 (fls. 426), no livro Registro de Entrada nº 05 pertencente à supli—
cante.

Embora se trate de uma impropriedade técnica em relacionarem-se duplicatas emitidas após o encerramento do balanço da recorrente, não se afigura certo considerar-se o fato como passivo fictício, mesmo que as mercadorias ainda não tivessem dado entrada no estabelecimento da suplicante, uma vez que nada impede a ocorrência de compra para entrega futura por parte da sociedade vendadora.

As exigibilidades fictícias se caracterizam pela manutenção, no passivo, ou de obrigações já pagas, ou de obrigações irreais para ilusoriamente dar impressão de entrada de valores em caixa ou, ainda, de obrigações que não recebam nenhuma expliação ou comprovação. Em qualquer destas hipóteses não se inclu em as citadas oito duplicatas emitidas pela vendedora, sociedade cooperativa, após haver a recorrente levantado o balanço de 30.09.79. 

Nesta linha de raciocínio, como exigível fictício, se tem apenas a parcela de Cr\$ 4.141.500,00, pelo fato de nenhuma comprovação lhe haver sido oferecida.

A recorrente desenvolve operações comerciais com açúcar dentro de uma sistemática que, embora pareça estranha, não encontra objeções na legislação fiscal. Ela compra açúcar a usinas açucareiras e o revende, sem que o produto transite fisicamente pelo seu estabelecimento.

Revelou, porém, a autuação que sob tal sistemática de comercialização aviltaram-se os preços de revenda por prática de subfaturamento, baseado no Auto de Infração nº 11.279, lavrada pela fiscalização estadual.

Na área estadual, o subfaturamento se confirmou, à unanimidade, através do Acórdão nº 503/83 proferido pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba.

Como parte essencial da preliminar do voto, em basante desse Acórdão nº 503/83, o seu Eminentíssimo Relator, diz:

"Opera a recorrente dentro de uma sistemática muito simples: compra açúcar a usinas situadas em Pernambuco e o revende a contribuintes inscritos naquele Estado ou na nossa Unidade Federada, sem que esse produto transite fisicamente pelo seu estabelecimento. Trata-se, como se vê, de uma operação de revenda dentro dos parâmetros de uma comercialização normal, muito embora a circunstância de a mercadoria não transitar pelo estabelecimento adquirente soe, "prima facie", estranha. Tal fato, porém, a ninguém deve causar espécie, haja vista que o procedimento encontra agasalho na legislação que rege a matéria.

Ocorre que entre o preço de aquisição e o de revenda deve, incontestavelmente, existir uma diferença a maior, deste em relação àquele, que se consubstancia no chamado valor acrescido ou lucro bruto. De fato, nenhuma empresa sobreviveria - máxime dentro de uma economia inflacionária - em termos financeiros, não fosse o lucro seu desiderato maior. Note-se serem noções cediças estas

que objetivam apenas situar melhor a controvérsia que deflui do processo "sub judice".

Destarte, parte-se da compreensão de que a problemática em foco traz em seu bojo uma relação triádica, da qual promana toda a "questio": a empresa vendedora (usina), o estabelecimento adquirente - revendedor (a recorrente) e o contribuinte a quem é finalmente repassado o produto.

Claro fica que a usina tem um "preço" pelo qual fatura a mercadoria para a recorrente (transite, ou não, o produto pelo seu estabelecimento) e que é determinado por toda uma gama de fatores. "In casu", esse preço é estabelecido pelo Instituto do Açúcar e do Alcool (IAA) através de Atos, dos quais consta de forma discriminada, toda estrutura e composição dos preços, onde se inserem, inclusive, impostos e contribuições parafiscais, a exemplo do ICM e do PIS.

Sobreleva notar que determinação pelo IAA desses preços para a usina obedece a uma diretriz de Política Nacional para o setor açucareiro, tendo por base o resultado de estudos técnicos (o que pode ser constatado em qualquer Ato do IAA), onde são consideradas, inclusive, as diferenças regionais.

É importante salientar que tais valores são observados por toda e qualquer usina, entendendo-se, dessa forma, que não só as da Paraíba, ou de Pernambuco, estariam sujeitas a essas determinações, como também as dos demais Estados, sem exceção. De se registrar, ademais, que inexistem nos Atos do IAA, para os preços estabelecidos, as expressões "preços mínimos" ou "preços máximos". Deveras, ali não se cogita de valores limitados, mas simplesmente de preços, em obediência, - como já se disse - a uma Política de nível nacional.

Nessa linha de raciocínio, ao fácil se compreende que a recorrente adquire o açúcar à usina pelo preço de faturamento (PVU - posto veículo na usina) que é oriundo do ATO do IAA. Ainda neste passo, se verifica que a esse valor há de inescandivelmente, agregar-se a sua margem de lucro, sem o que, como se disse linhas atrás, não sobreviveria como empresa.

Nesse aspecto, impõe-se uma observação: é irrelevante para a questão sob análise a existência, ou inexistência, de determinação legal para que a revenda de açúcar entre es

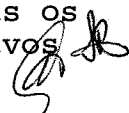
tabelecimentos atacadistas tenha como base de cálculo o preço estabelecido para a usina pelo IAA. Isto porque se a usina, para os seus preços de saída, obedece aos valores estipulados em ATOS desse Órgão, forçosamente a empresa revendedora terá de faturar o produto por um preço superior àquele de aquisição - vale dizer, superior àquele estabelecido pelo IAA - para que obtenha o seu valor acrescido em níveis capazes de cobrir as despesas (pelo menos) por ela efetuadas, sob pena de ver-se, sempre, acossada pelo prejuízo, o que, em última instância, resulta assaz incompreensível".

A respeito da ponderação da defesa, consistente em dizer que cabe à Superintendência Nacional de Abastecimento - SUNAB fixar, por meio de Portarias SUPER, o preço de revenda máximo permitido para o açúcar adquirido, esclarece, ainda, em preliminar, o citado voto que os "preços SUNAB" são cópias daqueles estabelecidos (para as usinas) nos Atos do IAA, havendo apenas discrepâncias de datas, porque as Portarias SUPER se expedem depois de publicados os citados Atos do IAA.

A parte fundamental do voto se encontra assim redigida:

"A litigante adquire o açúcar às usinas de Pernambuco à base dos preços determinados pelo IAA, faturando com margem de lucro de Cr\$ 1,00 por saco (o que já é insignificante tendo em vista o valor do produto). Ocorre, entretanto, que recebeu notas fiscais complementares (das usinas), alterando aqueles preços originários de aquisição, e, ainda assim, continuou a faturar com uma margem de lucro de Cr\$ 1,00 sobre esses valores das notas fiscais originárias. Claro está que essas diferenças decorrem dos reajustes que o IAA promove periodicamente através de seus ATOS. Ora, se a usina emite uma nota complementando os preços, certo é que irá exigir da recorrente aquela diferença. Significa, assim, que o custo de aquisição já não é o inicial, mas o resultado do somatório deste com o valor complementar.

Dessa forma, se o faturamento da recorrente é feito com base nos preços originários, óbvio resulta que está ela revendendo abaixo do custo de aquisição - e bem abaixo, pois os valores de complementação são significativos



(docs. fls. 138/157). Não há, pois, como negar a evidência do subfaturamento, o que torna inacolhível a objeção da questionante, que tem por base os preços máximos constantes da Portaria SUPER da SUNAB.

Demais disso, a própria recursante admite que houve as complementações e que, por lapso, o faturista continuou tomando por base os valores das notas originais. Reconhece, inclusive, que essas diferenças são devidas ao Fisco.


De se ver, todavia, que, nesse âmbito, tem prevalência o levantamento da fiscalização, pois que aqui se trata de todo um período fiscalizado (01.10.79 a 10.05.81), enquanto os documentos fiscais trazidos aos autos e que assinalam tais diferenças dizem respeito apenas a parte das operações.

Por último, ressalte-se que os autuantes tomaram por base, nos levantamentos efetuados (docs. 08 a 11), os preços PVU (posto veículo usina), sem lhes agregar qualquer margem de lucro ou despesas adicionais, como se a recorrente revendesse o produto pelo mesmo preço de aquisição...

Consideradas as circunstâncias analisadas, o crédito tributário em causa representa, na realidade, o mínimo que o Fisco pode exigir."

A prova dos autos revela que a recorrente praticou subfaturamento aviltando o preço com que revendeu o açúcar adquirido às usinas, mediante a usança do PVU (posto veículo na usina), sem que o produto transitasse por seu estabelecimento.

O subfaturamento, como é sabido, implica em ausência de registro de parte do valor das vendas realizadas, o que corresponde a omissão de receita. Ele é tão nocivo ao erário quanto o superfaturamento de despesas ou o registro de compra de documentos caracterizados por "notas frias". Em qualquer destas hipóteses impera a falsidade ideológica. Anima-se, então, a vontade do agente a praticar atos detrimen~~tosos~~ à arrecadação do tributo, usando de documentos que não exprimem a verdade dos fatos.

A força probatória de documentos, a respeito de determinado fato ao qual se pretende dar feição de realidade, ~~de~~ 

corre da autenticidade e legitimidade do conteúdo da prova. A questão não é só de fundo, mas também de forma. Se, nos documentos, se insere declaração diversa da realidade, a feição comprobatória, que ao documento se dá, traduz prova documental da falsidade ideológico.

Na espécie dos autos, os preços de revenda do açúcar, adquirido nas condições do posto veículo na usina, que a recorrente fez constar do seu faturamento, estão aviltados porque irrisórios, pois nem sequer cobrem os custos da aquisição.

A recorrente não se instalou para praticar atos de generosidade, abnegando lucros. Ao contrário, a sua finalidade é a de conseguí-los.

O subfaturamento praticado pela recorrente é uma verdade que jamais pode ser obscurecida. Ela pretendia iludir o fisco sob o disfarce de vendas faturadas com preços abaixo da realidade. Desejava aparentar vendas por preços aquém daqueles que, em verdade, eram outros. Fraqueza da falibilidade humana de seus sócios, criando disponibilidades à margem dos registros contábeis da recorrente, pelo desejo de enriquecimento fácil, em benefício dos próprios sócios, sem se importarem em ferir os legítimos interesses do fisco.

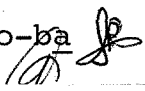
Tecnicamente, não se trata de simples erro, mas de subterfúgio adrede preparado à sombra de pseudopreços de venda de açúcar, importando asseverar que os verdadeiros preços das transações não se revelam pelos valores constantes das faturas emitidas, como se colhe por clara ilação que se obtém da leitura do Acórdão nº 503/83 do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, no qual se ressalta, no final, que aos preços PVU (posto veículo na usina) não se agregou qualquer margem de lucro ou despesas adicionais, como se a recorrente revendesse o produto pelo mesmo preço de aquisição.

Tampouco o fisco federal aditou aos preços PVU (posto veículo na usina) despesas adicionais, mas apenas acrescentou-lhes o lucro de 8% e o fez com base no art. 1º, alínea "a", in

ciso II, da Portaria SUPER nº 732, de 04.06.1968, da Superintendência Nacional de Abastecimento - SUNAB, perfeitamente justificável uma vez que a recorrente se estabeleceu visando à obtenção do lucro.

Afigura-se até acintoso que a autuada tivesse, apenas com respaldo no valor das faturas, registrado unicamente parte do preço das vendas, e ainda se encoraje em dizer que o lançamento do tributo haja sido feita por suposição e mesmo após receber das usinas notas fiscais de complementação dos preços PVU continuasse a faturar as suas vendas pelos preços de outrora, numa clara e expressa confissão de subfaturamento, atribuindo o fato a lapso do faturista, como querendo escusar-se da responsabilidade. Lamentável evento esse do subfaturamento, para cuja confirmação, as provas dos autos são exuberantes em ratificá-lo.

Antolha-se, destarte, irrefutável a tributação das importâncias arroladas como receitas omitidas por subfaturamento, no montante indicado nos demonstrativos a fls. 15/16, ainda assim um tanto favorável à recorrente pela circunstância de não se acrescentarem aos preços PVU (posto veículo na usina) despesas adicionais, mas somente a margem de lucro de 8% estabelecido em ato oficial da Superintendência Nacional de Abastecimento - SUNAB.

Constituindo o subfaturamento uma das modalidades de falsidade ideológica, ele é formal, consumando-se com o preparo e uso de documentação desvirtuante da realidade dos fatos. Na espécie dos autos, dadas as facilidades de poder a recorrente revender açúcar adquirido das usinas, sem precisar transitar o produto por seu estabelecimento, pôde ela servir-se das circunstâncias como lhe aprouveram em documentar as vendas com emprego de falsidade ideológica pelo aviltamento do preço, mediante o subfaturamento. E como na falsidade ideológica impera o fingimento em revelar circunstâncias ou elementos que façam supor verossimilhança de um fato não verdadeiro, ou não querido ou impossível, mediante o uso de práticas orientadas pelo propósito doloso de enganar, com o desígnio de conseguir ilicitamente a vantagem pretendida, a legislação de regência do imposto de renda tem norma específica de envolvê-la em suas malhas, mesmo antes da ocorrência do término do período-


se do exercício financeiro a que pertence, ou seja, antes do término do fato gerador do imposto.

Assim, na forma do artigo 7º, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77 (art. 643, § único, do RIR/80), a fiscalização, se processando por bases correntes, também se estendeu durante o curso do período-base relativo ao ano de 1981, antes do então vindouro exercício de 1982, com aplicação da multa igual à metade da receita considerada omitida, penalidade essa prevista no artigo 7º, § 3º, do citado Decreto-lei (art. 733, § único, do RIR/80), a qual tem cabimento quando se verifica a falsidade material ou ideológica, de que cuida o parágrafo 1º do mesmo artigo 7º (artigo 158 do RIR/80).

Por todas as considerações proferidas, o relator vota pelo provimento parcial do recurso, a fim de excluir-se da base de cálculo a importância de Cr\$ 11.415.905,55, no exercício de 1980.



SYLVIO RODRIGUES RELATOR