

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10073/000.219/87-89

MSR

Sessão de 13 de setembro de 1993

ACORDAO NR. 103-14.071

Recurso nr.: 95.803 - IRPJ - EXS: 1986 e 1987

Recorrente : MOREIRA MOAGEM DE MINERIOS LTDA.

Recorrida : DRF EM VOLTA REDONDA - RS

IRPJ - SUBAVALIACAO DE ESTOQUES - Improcede a exigência de diferença de imposto com base em levantamento quantitativo de estoques que se mostra inconsistente em função dos critérios adotados, no que se refere às quantidades, valores e quebras de estoques.

IRPJ - DEPRECIACAO - As importâncias apropriadas como custo/despesas, a título de depreciação, devem ser comprovadas mediante registros que permitam identificar os bens depreciados, datas e valores de aquisição, método de depreciação adotado, de entrada dos bens em operação, baixas, acréscimos ao custo, reavaliações, etc., sem o que procede a glosa fiscal.

IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - São indedutíveis os dispêndios acobertados com documentação irregular, mormente se não comprovada a efetiva prestação dos serviços ou ingresso dos bens no estabelecimento adquirente.

IRPJ - SALDO CREDOR DE CAIXA - Caracteriza omissão de receitas, facultado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, não efetuada no caso dos autos.

Preliminares rejeitas - Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MOREIRA MOAGEM DE MINERIOS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em REJEITAR, as preliminares suscitadas. Vencido o Conselheiro Clóvis Armando Lemos Carneiro, que acolheu o pedido de realização de perícia em relação à depreciação e, no mérito, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cr\$ 136.565.600, no exercício de 1986, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10073/000.219/87-89

ACORDAO NR. 103-14.071

2.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 1993


CANDIDO RODRIGUES NEUBER

- PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM PEDRO OTTO DE QUADROS

- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

SESSAO DE: 20 MAI 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: José Roberto Moreira de Melo, Carlos Emanuel dos Santos Paiva, Sonia Nacinovic, Rubens Machado da Silva (Suplente Convocado) e Victor Luis de Salles Freire.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10073/000.219/87-89

3.

RECURSO NR.: 95.803

ACORDAO NR.: 103-14.071

RECORRENTE : MOREIRA MOAGEM DE MINERIOS LTDA.

R E L A T O R I O

Inicialmente adoto o relatório da Resolução nr. 103-01.060, de 25.04.90, elaborado pelo ilustre ex-Conselheiro Braz Januário Pinto, fls. 207/216, a seguir transcrito:

"O contribuinte, MOREIRA MOAGEM DE MINERIOS LTDA., com domicílio fiscal em Volta Redonda/RJ, interpôs tempestivo recurso (fls. 196/204) a este Conselho em 29.08.89, contra a R. Decisão (fls. 190/194) do Sr. Delegado da Receita Federal naquela cidade, que, em 01.06.89, julgara procedente em parte o lançamento constituído pelo Auto de Infração (fls. 59/62), de 25.08.87, tempestivamente impugnado em 23.09.87, às fls. 84/89. Pelo Acórdão de nr. 103-08.077, a E. Câmara, em 23.11.88, às fls. 175/181, declarou nula a anterior Decisão do Sr. Delegado, prolatada em 15.06.88, às fls. 100/101.

2. A matéria discutida no Recurso diz respeito à tributação das quantias:

Exercício de 1986:

a) Cr\$ 136.568.600, correspondente à subavaliação de estoque de minérios efetuado pela Empresa, em 31.12.85, e apurado pela Fiscalização com base nos Livros e documentos fiscais indicados;

b) Cr\$ 182.297.966, reduzida para Cr\$ 178.802.203, correspondente a glosa de despesas de depreciação não comprovadas, por falta de documentos e fichas patrimoniais dos bens do seu Ativo Imobilizado sujeitos à depreciação;

c) Cr\$ 194.500.000, correspondente à glosa de despesas fictícias contabilizadas em "Despesas Gerais", a quantia de Cr\$ 98.500.000, por nota fiscal inidônea e em "Despesas com Conservação de Imobilizado", a quantia de Cr\$ 96.000.000, por ter sido comprovada a não efetividade do serviço prestado;



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10073/000.219/87-89

ACORDAO NR. 103-14.071

4.

d) Cr\$ 189.993.771, correspondente à omissão de receita caracterizada por saldo credor de caixa constatado no próprio demonstrativo de reconstituição do movimento de caixa apresentado à Fiscalização pela própria Empresa;

Exercício de 1987:

e) Cz\$ 1.176.432,96, correspondente à omissão de receita caracterizada por saldo credor de caixa constatado no mesmo demonstrativo acima.

3. Repetindo a excelente síntese da Impugnação, do Relator anterior, o ilustre Conselheiro Dr. Richard Ulrich Kreutzer, temos:

"3. A impugnação foi apresentada em 23.09.87, tendo sido alegado em suma: que tendo sido alvo da fiscalização de passivo fictício nenhuma irregularidade foi encontrada no que tange a esta matéria; que no pertinente à subavaliação de estoques caberia alertar que não comercializa os produtos adquiridos de terceiros, mas os industrializados para consumo final, no que ocorreriam naturais perdas e quebras decorrentes de fatores diversos (incluindo expurgo de objetos insensíveis e desidratação do minério); que não possui em seu ativo permanente bens ociosos, estando todos eles sujeitos a depreciação bem como à correção monetária, sendo que no período-base foram adquiridos vários bens, devidamente imobilizados e corrigidos monetariamente, não se podendo recusar a depreciação dos mesmos; que no grupo imobilizado mantém máquinas, equipamentos, ferramentas, móveis e utensílios, veículos, etc., todas corrigíveis e depreciáveis, que no ano-base de 1985 a totalidade das depreciações foi glosada; que não haveria despesas fictícias sustentando que os documentos apresentados seriam autênticos e que correspondiam a serviços prestados e que não se tratariam de despesas fictícias e/ou fantasmas; que não existiria saldo credor de caixa, sendo que os quadros elaborados pela fiscalização indicariam resumos de débitos e créditos, não demonstrando todavia, quais as parcelas que comporiam os citados débitos e créditos, o que lhe impediria de exercer plenamente seu direito de defesa.

3.1 No texto da impugnação foi requerida diligência para apuração da veracidade das assertivas per-

0

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10073/000.219/87-89

ACORDÃO NR. 103-14.071

5.

tinentes às quebras e perdas que sofrem os minérios no processo industrial, bem como foi pedida perícia no concernente à subavaliação de estoques, fls. 86, à demonstração do direito à depreciação, fls. 87, e à demonstração do saldo credor de caixa, fls. 89."

4. Anulada a R. Decisão a quo pelo v. Acórdão citado, os Srs. Autuantes voltam a falar no Processo, inclusive sobre os novos elementos trazidos pela defesa no Recurso em que pedira a anulação declarada, cuja informação opinativa, em resumo, diz:

Subavaliação de Estoques

a) que os quantitativos informados no Livro Registro de Inventário, são números finais, portanto já considerados as quebras ou perdas reclamadas pela defesa;

b) que a autuação foi feita pelo fato de a Empresa subavaliar os estoques. Portanto, fala-se de valor não de quantidades que não foram questionadas;

c) que tiveram o trabalho de levantar todas as notas fiscais que compunham o total inventariado e, dar ao estoque o preço de aquisição, utilizando o método PEPS; que esse levantamento se encontra às fls. 64/75, inexistindo, portanto necessidade de perícia para encontrar o mesmo resultado;

d) que a diferença encontrada, de Cr\$ 136.568.000 deve prevalecer;

e) que a própria defesa reconheceu erro no método que adotara;

Despesas com Depreciação

f) que, apesar de intimada, a Empresa não apresentou prova de aquisição dos bens escriturados no Ativo Permanente e que, somente agora, apresenta algumas notas fiscais, assim mesmo, somente em relação a bens adquiridos em 1985 e cuja depreciação, no montante de Cr\$ 3.495.763, do ano-base de 1985, deve ser excluída do valor tributado no exercício de 1986;

g) que o argumento do Contribuinte ao perguntar "se os bens ativados sofreram correção monetária gerando saldo credor e consequentemente tributação por que os mesmos bens não podem ser depreciados", é inaceitável considerando-se o caso de um bem totalmente depreciado, que, nem por isso deixa de ser corrigido;

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10073/000.219/87-89
ACORDAO NR. 103-14.071

6.

Despesas Fictícias

h) que o Contribuinte não comprovou as despesas relativas a Nota Fiscal - Fatura nr. 7.891, de Sanitauro - Materiais de Construção Ltda., porquanto emitida em 3.12.85 (fls. 12), época em que a Empresa não mais existia, como constatado ficou em diligência;

i) que a Sanitauro, pela diligência, já estava, à época (1985), paralizada há mais de 4 anos, com inscrição estadual (RJ) suspensa e no local de seu endereço, funciona desde 26.3.85, a firma Chel - Distribuidora de Cereais Ltda.;

j) que a nota fiscal acima mencionada, não indica nem a operação realizada, não se sabendo se foi venda ou fornecimento de mão de obra para extração de 2.000 toneladas de minério; que, qualquer que seja a operação, o seu elevado volume é desproporcional ao pequeno porte da empresa Sanitauro;

l) que, o Contribuinte, usando o mesmo subterfúgio, lançou na contra Despesas com Conservação do Imobilizado a quantia de Cr\$ 96.000.000, cujo recibo de prestação de serviço firmado pelo Sr. Carlos Paulo Jensen, não corresponde à verdade, conforme declarou o próprio signatário em diligência fiscal, que também declarou ter dúvida quanto a autenticidade de sua assinatura (v. fls. 16/17);

m) que, além da Empresa Carlos Paulo Jensen ter tido naquele ano, receita de apenas Cr\$ 40.024.862, as despesas consideradas fictícias no total de Cr\$ 194.500.000 (Cr\$ 98.500.000 + Cr\$ 96.000.000), foram contabilizadas no final do ano, com o notório objetivo de baixar o lucro e mais, para "honrar" esses compromissos, lançou-se um recebimento de numerário de Cr\$ 205.000.000 (fls. 23) de clientes que, o Contribuinte, intimado para tal, não os identificou;

Saldo Credor de Caixa

n) que, o saldo credor de caixa foi apurado pela Fiscalização com base no que foi levantado pela própria Empresa, com sua documentação e esse levantamento foi assinado pela sócia Sra. Oneida Moreira Carvalho (fls... 76/81);

o) que é notória a inexistência de qualquer cerceamento do direito de defesa do Autuado e sua tese de tributação do Item 4 (Saldo Credor de Caixa) ser redundância do Item 3 (Despesas fictícias) não tem procedência, uma vez que essas despesas fictícias não integraram o levantamento do Saldo Credor de Caixa;

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10073/000.219/87-89
ACORDAO NR. 103-14.071

7.

p) que, por fim, é pelo indeferimento de pedido de diligência e perícia, que são desnecessárias, à vista da documentação presente nos autos.

5. A Autoridade a quo, após longo relato de ocorrido até então, e, antes de julgar o feito procedente em parte, fundamenta sua R. Decisão nos seguintes considerandos:

"CONSIDERANDO que a avaliação de estoques para quem não possui inventário permanente deve ser feita tomando-se o últimos custos de aquisição, segundo estatui o art. 185 do RIR/80;

CONSIDERANDO que a empresa utilizou outro método de avaliação diferente do permitido pela legislação (PEPS), fato por ela confessado em seu recurso;

CONSIDERANDO que essa prática ocasionou uma aquisição no Lucro Tributável do exercício;

CONSIDERANDO que o contribuinte deverá manter registros que permitem identificar os bens do imobilizado e determinar o ano de sua aquisição, o valor original e os posteriores acréscimos ao custo, reavaliações e baixas parciais a ele referentes, de forma a permitir ao Fisco verificar se não ocorre depreciação em excesso, segundo estatui o art. 349, parágrafo 1o. do RIR/80;

CONSIDERANDO que a empresa só logrou comprovar as aquisições ocorridas no ano-base de 1985, fato que permitiu ao Fisco reduzir a matéria tributável daquele exercício;

CONSIDERANDO que a Nota Fiscal nr. 7891, no montante de Cr\$ 98.500.000 foi emitida em 03.12.85, por empresa que já estava com sua inscrição estadual suspensa desde 07.02.84 e, desde 17.04.85 funcionava outra empresa no mencionado endereço, caracterizando-se, assim, como documento inidôneo para comprovar despesas;

CONSIDERANDO que o pretense emitente do recibo de prestação de serviços, no valor de Cr\$ 96.000.000, prestou esclarecimentos (fls. 16) afirmando não haver prestado serviços naquele montante e nem ter recebido aquele valor, que ultrapassa em muito sua Receita Bruta daquele ano-base;



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10073/000.219/87-89
ACORDAO NR. 103-14.071

8.

CONSIDERANDO que os documentos comprobatórios de custos ou despesas não podem estar eivados de vícios que o tornem inaceitáveis para reduzir o Lucro Tributável;

CONSIDERANDO que a empresa não logrou comprovar quais DUPLICATAS A RECEBER foram liquidadas (fls. 23), com vista a dar suporte à conta Caixa para arcar com tais pagamentos (Cr\$ 98.500.000 + Cr\$ 96.000.000);

CONSIDERANDO que os saldos credores da conta Caixa foram apurados em levantamento efetuado pela própria empresa;

CONSIDERANDO que o pedido de diligência e perícia só deve ser deferido se as provas contidas nos autos não dão aos julgadores elementos para formarem suas convicções, o que não ocorreu no presente processo;

CONSIDERANDO que tal pedido teve como escopo a postergação do julgamento do feito, tendo em vista que os elementos contidos nos autos mostram, com clareza, as infrações cometidas e as provas apresentadas tanto na peça impugnatória como na recursal não as ilidem, razão pela qual o indeferimos;

CONSIDERANDO tudo o mais que do processo consta;

JULGO PROCEDENTE EM PARTE a impugnação interposta e determino a cobrança do Imposto de Renda Pessoa Jurídica no valor de 6.135,57 OTNs (Seis mil, cento e trinta e cinco vírgula -cinquenta e sete centésimos de Obrigações do Tesouro Nacional), acrescidos dos encargos legais."

6. Em sua última defesa, o Contribuinte, em primeiro lugar, ataca o indeferimento de seu pedido de diligência que a seu ver não teve o escopo de postegar o pagamento do tributo e diz que a Autoridade de 1o. grau, contrariando o disposto no art. 27, do Dec. 70.235/72, demorou 9 meses para prolatar a Decisão. Reitera suas razões de defesa, relativas à subavaliação de estoques na Impugnação e no Recurso anterior e após repetir trechos da R. Decisão a quo diz que a asserveração citada no 2o. Consideranda deve ser de outro Processo, de vez que sobre a questão, dissera em seu Recurso: A compensação de quebras e perdas foi levada em conta no preço final do produto pelo método PEPS, porém com desconto de 38%... ." Assim, ao contrário do que afirma a Autoridade Julgadora Singular, não confessou ter usado



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10073/000.219/87-89
ACORDAO NR. 103-14.071

9.

outro método. Reafirma ter usado o método PEPS e reclama contra aquela autoridade que feriu o seu direito de defesa ao silenciar-se sobre a declaração firmada pelo Sindicato de Categoria (Anexo 01 do 1o. Recurso) e sobre as quebras do processo normal de moagem. Ainda sobre esse documento diz que a Autoridade a quo vez que o rejeitou, deveria apreciá-lo, e que apesar de ter apresentado (fls. 86) um geólogo para a perícia requerida, nada foi dito a respeito. Ressalta que quer discutir a matéria em toda a sua extensão (quebras na industrialização e moagem) nas duas instâncias, conforme está estabelecido no Processo Administrativo Fiscal, doutra forma, seu direito de defesa estaria sendo cerceado. Detalha o que requer, às fls. 198/199, inclusive transcrevendo louvada síntese do seu Pedido, feita pelo ilustrado Relator que me antecedeu, Dr. Richard Ulrich Kreutzer, cujos tópicos, lembra, não refutados pela R. Decisão recorrida. Dizendo que relevante é abordar esses pontos e não aqueles métodos, PEPS e UEPS, como necessário anular também a última Decisão Singular. Fala que não abre mão desse direito e que defende um patrimônio insuficiente para saldar o total da exigência. Quanto às despesas de depreciações, também se reporta às razões de defesa apresentadas nas peças anteriores, dizendo que conforme muito bem resumiu o ilustrado Relator do primeiro julgamento da E. Câmara, no pertinente às despesas de depreciação, apresenta demonstrativo do valor das contas do Ativo Imobilizado, discriminando o valor do saldo em 31.12.84, e junta demonstrativos das contas integrantes do Ativo Imobilizado, procurando demonstrar a existência de saldo em ORTN a depreciar. Também aqui, diz que a Autoridade a quo não se manifestou sobre os demonstrativos que prova a existência do saldo em ORTN a depreciar. Deseja, assim, conhecer os fundamentos pelos quais esses demonstrativos não foram acolhidos, para discutir o assunto em duplo grau de jurisdição e exercer seu direito de defesa sem qualquer cerceamento. Quer que a Autoridade monocrática explique e justifique de que modo ocorreria excesso de depreciação, havendo ainda diversas contas do Ativo Permanente com saldo a depreciar ainda, conforme apresentado está nos referidos demonstrativos. Argumenta que se, por hipótese somente, se as depreciações calculadas sobre o saldo a depreciar e a corrigir não admitidas, pela presunção de excesso, também os saldos dos bens ativados não podem ser corrigidos, a não ser que o Fisco queira que o bem do Ativo seja corrigido, gerando saldo credor de correção monetária, tributável, e a contrapartida (depreciação) redutora de lucro (em montante inferior) seja desconsiderada. Diz, ainda, que se o valor em ORTN a depreciar, não pode ser depreciado, também o Ativo em ORTN, não pode ser corri-

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10073/000.219/87-89
ACORDAO NR. 103-14.071

10.

gido. Assistiria, diz, razão o Fisco, se de um bem já baixado, a respectiva depreciação permanecesse registrada. Por outro lado, lembra, ainda, que os bens já totalmenete depreciados, como é o caso controlado pelos quadros demonstrativos, nenhuma evasão existiria, face à compensação das correções monetárias dos bens e respectivas depreciações em valores idênticos. E diz que a empresa já comprovou que as depreciações foram calculadas sobre valores de bens com existência de saldo em ORTN a depreciar, porém, observa que tal fato não foi considerado nos fundamentos da R. Decisão recorrida. No que diz respeito às despesas fictícias, além de reportar-se às razões iniciais, o Contribuinte se contrapõe à R. Decisão que não houvera abordado a questão, lembrando que se a despesa era fictícia e se a mesma foi suportada pela conta Caixa (crédito) estaríamos no caso de uma dupla incidência, já que, se o pagamento não foi efetuado (fictício), também a conta não suportaria tal saída de numerário. Na falta de tal abordagem, entende-se impedido de discutir o questionado, provando ou não, a existência ou inexistência do bis in idem, do que resulta em cerceamento da defesa do seu direito. Sobro o saldo credor da conta Caixa, diz que a R. Decisão não apreciou suas razões, limitando-se a afirmar que "os saldos credores da conta Caixa foram apurados em levantamento efetuado pela própria Empresa". E completa, que todo o fundamento da Decisão está aqui. Procura demonstrar que está sendo efetivamente questionado citando e transcrevendo o relatado no meu insigne antecessor que diz:

"7.4 - Ressalta que nem esta diferença existiria, pois faz a sua escrituração dia-a-dia e os pagamentos são contabilizados em seus dias efetivos de realização, inobstante tais datas nem sempre coincidirem com os cheques emitidos por decorrência de compensação posterior.

7.4.1 - Ressalta que a conciliação recomendada não levaria à certeza de saldo credor de caixa, isto porque tal entendimento só seria válido se todos os pagamentos fossem por cheque."

Com isso procura mostrar quão divorciado está de suas razões iniciais o que foi citado e apreciado pela R. Decisão a quo. Esclarece, às fls. 203, lidas em plenário, os motivos de suas afirmações, repetidas no Relatório acima transcrito e após transcrever o que foi dito a respeito na R. Decisão a quo, como segue:



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10073/000.219/87-89
ACORDAO NR. 103-14.071

11.

"Assim, foi a própria empresa, segundo a orientação fiscal de obedecer-se a Cronologia dos documentos, que compulsou a documentação e preencheu o Movimento de Caixa às fls. 79/81..."

disse que, face ao afirmado acima, é que pede perícia e faz a ponderação destacada no item 7.4.1, transcrito acima. Diz por que a orientação fiscal não espelhará a realidade, afirmando, como segue, para pedir mais uma vez a nulidade da R. Decisão recorrida, provimento de seu Recurso, ou diligência para exame de seu livro Diário, assim:

"Quando a empresa emite cheques debita a conta CAIXA e credita a conta BANCOS C/MOVIMENTO.

A seguir debita a conta correspondente à natureza do pagamento (despesas. matéria-prima, etc.) e credita a conta CAIXA.

Desta forma, a data em que foi pago o cheque emitido pelo bancossacado é irrelevante, pois este mesmo cheque está vinculado a um pagamento e destarte conciliar os pagamentos (créditos de caixa) pela CRONOLOGIA DOS DOCUMENTOS e os (débitos de caixa) com base em extrato bancário não reflete a realidade.

Como Senhor Delegado da Receita Federal, em Volta Redonda/RJ não se pronunciou sobre as alegações contidas no item 7.4 e subitens 7.4.1 e 7.4.2, a decisão seria também tal e qual a de nr. 213/88 nula de pleno direito.

Assim, mais uma vez a empresa alega CERCEAMENTO DE DEFESA e confirma inteiramente o contido nos itens citados (7.4., 7.4.1 e 7.4.2) e ao mesmo tempo refuta o contido no item d) da terceira folha da decisão recorrida.

Em fase de todo o exposto, pede o ora Recorrente:

- a) o provimento do recurso; e/ou
- b) a nulidade da Decisão nr. 121/89, pelos motivos expostos ; e/ou
- c) diligência para exame de seu livro Diário."



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10073/000.219/87-89
ACORDAO NR. 103-14.071

12.

Prosseguindo o relatório, através da citada Resolução nr. 103-01.060, esta Câmara converteu o julgamento em diligência, objetivando: demonstrar: como a empresa contabilizou em 31.12.85 o estoque de matéria-prima adquirida e ainda não beneficiada, bem como o produto já beneficiado para a venda; demonstrar o critério adotado pela empresa no arbitramento dos valores contabilizados, cumprindo ou não o disposto no art. 187 do RIR/80; e intimar a contribuinte a comprovar com documentação idônea a procedência da depreciação contabilizada como despesa, no ano-base de 1985.

Intimada da Resolução, a contribuinte apresentou a petição de fls. 222/224, argumentando, em resumo, que em relação aos itens "A" e "B", subavaliação de estoques, as determinações da Câmara são endereçadas à repartição fiscal; no que se refere à depreciação espera que a questão também seja solucionada quando da diligência, sem "presume-se" que a mesma aprecie os pontos articulados na defesa, em toda sua extensão.

As fls. 239, "termo de diligências", instruído com os demonstrativos de fls. 240/260 e com o "Parecer Conclusivo" pela redução do valor tributável, a título de "subavaliação de estoques", de Cr\$ 283.737.203, para Cr\$ 64.455.643 e pela manutenção integral em relação aos demais itens autuados.

A contribuinte, cientificada da diligência em 14.08.92, fls. 263 verso, apresentou as razões adicionais de fls. 264 e 266/271, em resumo, questionando as quantidades e valores apontados pelo Fisco, bem como a demora da repartição na prática dos atos processuais. Considera que o "termo de diligência" agravou o item 1 - subavaliação de estoques; que o seu direito de defesa continua cerceado por não ter a autoridade singular apreciado todos os fatos apontados pela empresa, reiterando o que já fora determinado no Acórdão nr. 103-08.771/88.

Espera que este Conselho determine a apreciação dos fatos pela autoridade de primeira instância.

É o relatório.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ACORDAO NR. 103-14.071

13

V O T O

Conselheiro CANDIDO RODRIGUES NEUBER, Relator

O recurso voluntário já restou conhecido, por tempestivo, consoante acórdão nr. 103-08.771, de 23.11.88, fls. 175/181. A partir daí, os demais prazos processuais foram observados pela contribuinte.

Nesta fase processual já não se evidencia mais a ocorrência de cerceamento de defesa como ainda apregoado pela recorrente.

Com a edição do Acórdão nr. 103-08.771, os autos foram saneados com a sua devolução à primeira instância para apreciação do pedido de realização de perícia, indeferido fundamentadamente nos penúltimo e antepenúltimo considerandos da nova decisão monocrática, fls. 194 dos autos.

O cerceamento de defesa suscitado pela recorrente em consequência do "termo de diligência" e "Parecer Conclusivo", também não se me assemelha procedente, eis que elaborados, a partir dos demonstrativos de fls. 64/75, de modo que a empresa pode apontar as quantidades e valores dos quais discorda.

Na verdade com a edição do Acórdão nr. 103-08.771, ao anular a decisão singular e com a Resolução nr. 103-01.060, as pendências processuais existentes formam clareadas e sanadas, em consonância e dentro das possibilidades da situação contábil encontrada pelo Fisco e amplitude dos trabalhos investigativos, encontrando-se os autos em condições de receber julgamento.

Desse modo, rejeito as preliminares suscitadas.

Passo ao mérito.

Subavaliação de estoques.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ACORDAO NR. 103-14.071

14.

Dos itens litigiosos este é o que tem gerado maiores controvérsias.

Transcorridos mais de 06 (seis) anos da lavratura do auto de infração. Editados um Acórdão, que anulou a decisão singular, e uma Resolução, que converteu o julgamento em diligência, a caracterização da infração nesta parte permanece indefinida.

Através da Resolução nr. 103-01.060, esta Câmara determinou a adoção das seguintes providências, em relação a esse item:

"a) se verifique e fique demonstrado, como a empresa, em 31.12.85, contabilizou o Estoque de matéria-prima adquirida e ainda não beneficiada, bem como o produto beneficiado para a venda;

b) se verifique e demonstre qual o critério adotado pela empresa no arbitramento dos valores dos bens acima contabilizados, cumprindo ou não o disposto no art. 187, do RIR/80;"

Não existe prova nos autos de que o Fisco tenha efetuado e demonstrado como a empresa contabilizava os estoques de matéria-prima e produtos beneficiados e qual o critério adotado pela empresa no arbitramento dos valores contabilizados referentes a tais bens, e se cumpriu ou não o disposto no art. 187 do RIR/80.

A repartição de origem limitou-se a dar ciência da Resolução nr. 1-03-01.060. à recorrente, que não efetuou nenhuma demonstração, asseverando que a determinação da Câmara era endereçada à repartição fiscal, limitando-se a apontar erros de cálculos nos demonstrativos de fls. 64/75.

Por sua vez o Fisco, no "Termo de Diligências", fls. 239, externou a respeito, in verbis:



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ACORDAO NR. 103-14.071

15.

"a) SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES - Com relação a este item, após muita discussão com a empresa acabamos aceitando a tese de que realmente há uma perda do produto no processo produtivo, razão pela qual efetuamos novos levantamentos e chegamos finalmente, a novos valores. Portanto, o demonstrativo abaixo substituiu todos os outros alinhados no presente processo e passa a ser a nova base de cálculo para o Exercício de 1986, ano-base de 1985:"

Segue-se a consolidação dos valores tributáveis por matéria-prima, instruídos com os demonstrativos de fls. 240/260.

No "PARECER CONCLUSIVO", fls. 261, os autuantes registraram:

"1. SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES - Com relação a este item aceitamos as argumentações da empresa de que as quantidades constantes do livro de Apuração e Controle de Estoques - Mod. 3 - não estavam diminuídos das perdas decorrentes do transporte, carga e descarga, seleção, beneficiamento, moagem e ensacagem do produto. De acordo com o Sindicato da Indústria da Extração de Mármore, Calcários e Pedreiras do Estado do Rio de Janeiro (fls. 111) o total da perda pode ser de 25% entre a extração e o ensacamento do produto final. Assim, após a dedução dessa perda, os valores dos produtos em estoque no dia 31.12.85 passam a ser de Cr\$ 283.737.203, conforme quadros demonstrativo anexos. Portanto, o valor tributável desse item passa a ser de Cr\$ 64.455.643 e não mais Cr\$ 136.568.600, havendo, portanto, uma redução de mais de 50% no valor exigido inicialmente." (Grifei).

Cientificada, a contribuinte, através da petição de fls. 264, indaga "...qual o critério adotado para apurar os quantitativos e valores anotados no Termo de Diligências" reforçada com as razões de fls. 268, alegando novos erros de cálculos quanto às quantidades e valores

.O lançamento tributário, nesta parte, não pode prosperar, pois não se reveste das indispensáveis características da segurança e da certeza.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ACORDAO NR. 103-14.071

16.

Com efeito, nos demonstrativos de fls. 240/260, o Fisco deu a entender que reconheceu perder nas etapas de transporte, manuseio e processo produtivo da ordem de 25% (vinte e cinco por cento), indicado no documento de fls. 111, oriundo do Sindicato da Indústria da Extração de Mármore, Calcários e Pedreiras do Estado do Rio de Janeiro, entretanto, apesar dessa menção no "Parecer Conclusivo", na realidade, nos demonstrativos de fls. 240/260, utilizou nos cálculos o percentual de 10% (dez por cento).

Mas, a questão principal é que, para a exigência do imposto, haveria que se demonstrar de modo inequívoco a ocorrência da irregularidade tendente a reduzir a base de cálculo do tributo, na hipótese sob análise a subavaliação de estoque.

Haveria de restar provado nos autos como foram contabilizados os estoques de matéria-prima e de produtos em elaboração ou acabados; como foram contabilizadas as alegadas perdas. Demonstrando como se obteve os quantitativos e valores adotados nos levantamentos fiscais inclusive com prova documental.

Estas questões não se resolvem com "muita discussão com a empresa" e nem os percentuais de quebra podem ser reconhecidos por tal critério. Não de ser aclarados com base na escrituração comercial e fiscal e seus respectivos comprovantes, ou mesmo por outros critérios como, a título de exemplo, informações colhidas junto a terceiros, inclusive fornecedores, ou mediante laudos técnicos especializados.

Quanto aos percentuais de perdas, tratando-se de aspecto inerente à sua atividade, a empresa já deveria ter providenciado a longa data, laudo de entidade especializada ou outra forma de prova, de modo a documentar e comprovar os valores escriturados a este título em cada exercício social. No caso de dúvidas, da mesma forma, competiria ao Fisco comprovar os motivos da recusa dos critérios adotados pela empresa na contabilização das perdas, ou mesmo arbitrar os valores a teor do disposto no artigo 148 do Código Tributário Nacional.



**MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

ACORDAO NR. 103-14.071

17.

Desse modo, deve ser reconhecido à recorrente o benefício da dúvida, nesta parte, em virtude de insuficiência na caracterização da infração.

Dou provimento ao recurso, neste item, para excluir da tributação a importância de Cr\$ 136.568.600, no exercício de 1986, ano-base de 1985.

Despesas de depreciação não comprovadas.

A apropriação como custo ou encargos da depreciação de bens é uma faculdade deferida à empresa pela legislação fiscal, a teor do disposto no art. 198 do RIR/80.

Entretanto, para aproveitar a depreciação a empresa deve adotar procedimentos contábeis adequados de modo a comprovar a regularidade dos valores computados como custo ou despesas operacionais a título de depreciação.

O direito à depreciação não significa direito de apropriar qualquer valor.

E indispensável a comprovação da regularidade dos valores escriturados, cuja responsabilidade é da empresa que os escreveu.

Apropriar como despesa ou custo determinado valor e depois, quando glosado por falta de comprovação, pedir ao Fisco a realização de perícias ou diligências com vista a atestar a sua regularidade, fere as normas contábeis e fiscais e se traduz em inversão do ônus da prova.

Quando escritura determinado valor a título de depreciação a empresa é obrigada a fazê-lo com base em demonstrativos, mapas, controles ou memórias de cálculos, a partir de fichas de controles extra-contábeis dos bens depreciáveis, que os individualize por



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ACORDAO NR. 103-14.071

18.

tipo de bem, documento, data e valor de aquisição, data em que entrou em operação, depreciação acumulada, saldo a depreciar, taxa e método de depreciação, etc.

No presente caso, a empresa jamais se interessou em efetuar tal comprovação, quer na fase de fiscalização, ou na impugnação, ou quando da interposição do recurso voluntário. Houve tempo mais que suficiente para a comprovação dos valores, mas nada providenciou, a não ser insistir na realização de perícia para produzir prova no seu interesse. Ao longo desse tempo todo, nada impediu a recorrente de elaborar tais demonstrativos e trazê-los aos autos.

A conclusão é que a empresa não mantém controles contábeis ou extra-contábeis dos bens depreciáveis e escritura os valores de depreciação, sem suporte documental e não tem condições de comprová-los.

A recorrente, argumentou que se algum bem estivesse totalmente depreciado a correção monetária do bem (credora) se anularia com a correção monetária da depreciação acumulada (devedora), não resultando prejuízo ao Fisco.

A afirmação é verdadeira, mas em nada lhe socorre, pois o que foi glosado é a parcela de depreciação, apropriada irregularmente, como custo/despesa, que reduz o lucro líquido do exercício e, consequentemente, reduz indevidamente o lucro real, base de cálculo do imposto devido.

E de se observar, ainda, que o julgador singular, excluiu da tributação os valores de depreciação efetivamente comprovados documentalmente pela contribuinte, ver fls. 184/185 dos autos.

Desse modo, a decisão singular, a respeito, deve ser mantida, eis que consentânea com a legislação de regência, consubstanciada nos artigos 198 a 202 do RIR/80.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ACORDAO NR. 103-14.071

19.

Despesas fictícias.

Foram glosadas no ano-base de 1985, as importâncias de Cr\$ 98.500.000, relativa à nota fiscal-fatura nr. 7.891, emitida por SANITAURO e de Cr\$ 96.000.000, referente a um recibo emitido pela firma CARLOS PAULO JENSEN, apropriadas como despesas, indevidamente, em virtude da não comprovação da efetividade da prestação dos serviços descritos nos referidos documentos, segundo constatações através de diligências efetuadas nos endereços das citadas empresas, consubstanciadas nos TVF e documentos de fls. 11/19.

Ao apropriar o montante de Cr\$ 194.500.000, como despesa, que se demonstrou indevida, a recorrente reduziu o lucro tributável do exercício em igual montante, eis que, sendo a conta despesa, uma conta de resultados, implica em diminuição do lucro líquido do exercício.

O argumento da recorrente de que se a despesa era fictícia e suportada pela conta Caixa resultaria em dupla incidência, por não ter sido efetuado pagamento, o qual também seria fictício, em nada lhe socorre, por se tratar de mero raciocínio em bases equivocadas.

Na verdade, ao debitar a conta de despesa, pela apropriação de despesas fictícias, como já foi referido acima a empresa afetou a conta de resultado do exercício, diminuindo, consequentemente, o lucro tributável, e, ao creditar a conta Caixa, afetou uma conta patrimonial, sem reflexo no resultado do exercício, porém evidenciando a saída de Caixa do respectivo numerário, cujos destinatários, se não as firmas indicadas, são os próprios sócios ou o chamado "Caixa 2", porto natural dos recursos desviados da Contabilidade, pelo artifício contábil de se apropriar despesas inexistentes mediante o emprego de documentação inidônea, do que resulta a diminuição do lucro tributável. A despesa, na hipótese, revela-se fictícia, mas a saída dos correspondentes recursos de Caixa é real.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ACORDAO NR. 103-14.071

20.

A decisão monocrática deve ser prestigiada, nesta parte, eis que os dispêndios glosados não reúnem mesmo as condições de dedutibilidade estatuídas no artigo 191 e seus parágrafos do RIR/80.

Saldo Credor de Caixa.

A existência da figura conhecida por "saldo credor de caixa" foi atestada pela própria empresa, ao reconstituir os saldos da conta Caixa, nos anos-base de 1985 e 1986, segundo demonstrativos de fls. 76/79.

A ocorrência de saldo credor de caixa autoriza a presunção legal de omissão de receita, facultado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a teor do disposto no artigo 180 do RIR/80.

No presente caso, a empresa não trouxe aos autos prova alguma da origem regular dos recursos ou da inocorrência do saldo credor de caixa, de resto, por ela mesmo constatado. Limitou-se a transcrever trechos de peças dos autos (decisão, acórdão e termo de diligência) e a fazer indagações relativas à movimentação de cheques e a propugnar por realização de diligência e perícia.

Ora, nos termos do referido dispositivo legal, o ônus da prova, na espécie é da contribuinte, sendo desnecessário, por isto, a determinação de realização de diligências e perícias, para produzir provas no seu interesse, as quais poderiam ser elaboradas pelo próprio contribuinte, a partir de seus assentamentos contábeis e respectivos comprovantes, no sentido de demonstrar a inocorrência do saldo credor de caixa por ela mesma (contribuinte) demonstrado, considerando-se que a mesma tem disponível toda a documentação necessária, tais como os livros Diários, Razão, comprovantes de pagamentos devidamente quitados, canhotos de cheques, extratos bancários, conciliações caixa/bancos, etc.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ACORDAO NR. 103-14.071

21.

Entretanto, não se interessou em demonstrar o fluxo de caixa e a inocorrência de saldo credor de caixa.

Apenas alegou e pediu, nada provou.

A tributação deve ser mantida, nesta parte.

A vista do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cr\$ 136.568.600, (padrão monetário à época), no exercício de 1986.

Brasília (DF), em 13 de setembro de 1993.



CANDIDO RODRIGUES NEUBER - RELATOR

