



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10120.003859/98-08
Recurso n.º : 123.715 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria: : IRPJ-PIS-COFINS-CSSL-IRRF
Recorrentes : DRJ EM BRASÍLIA e REYDROGAS COMERCIAL Ltda.
Sessão de : 23 de maio de 2001
Acórdão n.º : 101-093.456

IRPJ- OMISSÃO DE RECEITAS- PASSIVO FICTÍCIO- A acusação de "baixa de passivo sem o devido pagamento" não caracteriza passivo fictício. Não tendo, a fiscalização, demonstrado a ocorrência de passivo fictício, não prevalece a exigência.

SALDO CREDOR DE CAIXA- Não comprovada a efetividade do ingresso dos valores debitados à conta caixa, legítimo expurgá-los. Se do expurgo resultou saldo credor de caixa, presume-se omissão de receita correspondente ao maior saldo credor.

OMISSÃO DE RECEITAS- Não prevalece a acusação de omissão se provado que os valores lançados na conta "Clientes", e que serviram de indício para a acusação, tiveram como contrapartida conta de resultado.
SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES- MAJORAÇÃO DO CUSTO DA MERCADORIA VENDIDA . Os valores dos estoques que servem de base para apuração do custo da mercadoria vendida são os registrados no Livro Registro de Inventário.

MULTA AGRAVADA- Não comprovado o evidente intuito de fraude, afasta-se o agravamento da penalidade

LANÇAMENTOS DECORRENTE- Os lançamentos decorrentes, se nenhuma razão específica os afetar, seguem a sorte do principal.

PIS- Tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, devem ser cancelados os créditos tributários constituídos com base na aplicação da MP 1.212/95, no período de 01/10/95 a 29/02/96 (IN SRF 06/2000).

Recurso de ofício não provido.

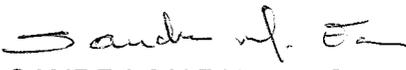
Recurso voluntário parcialmente provido.

PF

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em BRASÍLIA e por REYDROGAS COMERCIAL LTDA.

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: **27 JUN 2001**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, LINA MARIA VIEIRA, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, justificadamente, o Conselheiro RAUL PIMENTEL.

Recurso nr. 123.715

Recorrentes: DRJ EM BRASÍLIA e REYDROGAS COMERCIAL LTDA.

RELATÓRIO

Contra Reydrogas Comercial Ltda. foram lavrados os autos de infração de fls. 437 a 470, relativos ao Imposto de Renda –Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), compreendendo além dos tributos/contribuições, juros de mora e multa por lançamento de ofício agravada.

As irregularidades apontadas como causa das exigências estão descritas no auto de infração do IRPJ, dos quais os demais são considerados decorrentes, e resumidamente, podem ser assim descritas:

1- Omissão de receitas caracterizada por passivo fictício, comprovado através de baixa sem o devido pagamento (por ter como contrapartida a conta Reserva de Reavaliação) de conta do passivo constante da Declaração do IRPJ/97, e baixado no Balanço Patrimonial exarado no Livro Diário, no valor de R\$ 15.400.000,00

| Fato Gerador | Valor Tributável | Multa |
|--------------|------------------|-------|
| 31/12/96 | 15.400.000,00 | 150% |

2- a) Omissão de Receitas caracterizada por saldo credor da conta Cheques a Receber (código 1.1.2.01.000002), montante superior aos originados das vendas escrituradas, conforme cópia do Livro Razão. O maior valor do saldo credor se deu em outubro de 1995, no valor de R\$ 12.394.309,00

| Fato Gerador | Valor Tributável | Multa |
|--------------|------------------|-------|
| 15/10/95 | 12.394.309,00 | 150% |

b) Omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa , apurado em virtude do suprimentos da conta Caixa Geral (código 1.1.1.01.000001), cujas origens e

respectivas entradas não foram comprovadas, tendo em vista a não apresentação de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, conforme reconstituição apresentada nos DEMONSTRATIVOS DO SALDO CREDOR DA CONTA CAIXA e no DEMONSTRATIVO DO SALDO CREDOR MENSAL anexados. Foram excluídos da conta Caixa os pretensos ingressos não comprovados, efetuados mediante os históricos REMESSA CF. CONTRATO DE MÚTUO, AJUSTE DE CONCILIAÇÃO. VLR. REFERENTE TRANSF e VLR REFERENTE CCR.

| Fato Gerador | Valor Tributável | Multa |
|--------------|------------------|--------|
| 31/12/96 | 251.879,26 | 150% |
| 31/12/96 | 621.724,63 | 150% |
| 31/12/96 | 27.972,95 | 150% |
| 31/12/96 | 172.159,11 | 150% |
| 31/12/96 | 204.647,72 | 150% |
| 31/12/96 | 311.806,64 | 150% |
| 31/12/96 | 12.907.033,98 | 150% → |
| 31/12/96 | 2.823.704,24 | 150% |
| 31/12/96 | 1.035.409,06 | 150% |
| 31/12/96 | 524.491,94 | 150% |
| 31/12/96 | 2.657.732,09 | 150% |
| 31/12/96 | 772.957,63 | 150% |

- 3- Omissão de Receitas caracterizada pela diferença entre os saldos de CONTAS A RECEBER/CLIENTES constante do balanço de 31/12/96 que serviu de base para a declaração do IRPJ de 1997 e o constante do Balanço Patrimonial de mesma data, reprodução fiel e correta do exarado nos Livros Diário e Razão.

| Fato Gerador | Valor Tributável | Multa |
|--------------|------------------|-------|
| 31/12/96 | 34.479.954,00 | 150% |

- 4- Subavaliação de estoque final no balanço de 31/12/96 apresentado na declaração do IRPJ do ano-calendário de 1996, caracterizando majoração do CMV e, conseqüentemente, reduzindo indevidamente o lucro.

15

| Fato Gerador | Valor Tributável | Multa |
|--------------|------------------|-------|
| 31/12/96 | 12.414.012,00 | 150% |

Em impugnação tempestiva a empresa alega, em síntese, que se a fiscalização expurgasse os enganos entre os valores declarados à SRF e sua escrituração comercial (erros de fato, decorrentes de transposição de valores da contabilidade para os formulários) chegaria à real situação fática da empresa; que os erros de transcrição não trouxeram alteração da base de cálculo do imposto de renda nem da CSLL; quanto ao item 01 do auto de infração (passivo fictício), que a empresa, por mero erro contábil, baixou a conta financiamento no valor de R\$15.400.000,00 em contrapartida à reserva de reavaliação; quanto ao item 02 – saldo credor da conta Cheques a Receber- que é indispensável a análise conjunta com a conta Caixa, expurgando-se da conta Cheques a Receber os cheques sacados ; quanto ao item 2 do auto de infração – omissão de receitas- saldo credor de caixa – referente aos expurgos de suprimentos oriundos de empréstimos entre coligadas, que a empresa confirma não só através de sua escrituração comercial, como dos contratos firmados, a real negociação entre as partes, e entre pessoas jurídicas prevalece como prova cabal inequívoca as escriturações comerciais, os lançamentos contábeis e a própria documentação probante; quanto ao item 3 do auto de infração- omissão de receitas – diferença entre saldos da conta Cheques a Receber/Clientes- , que ocorreu equívoco da empresa ao transcrever algumas contas contábeis em relação à nomenclatura de itens da declaração, e os erros de transcrição dos valores questionados não alteraram a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL, pois o prejuízo acumulado informado nos dois documentos está inalterado, bem como o prejuízo líquido de 1966; quanto ao item 4 do auto de infração- subavaliação de estoque, ocorreu erro de transcrição entre o balanço patrimonial de 31/12/96 e a declaração do IRPJ do exercício de 1997, correspondente apenas a contas de Ativo e Passivo jamais a contas de resultado (ocorreu redução das contas clientes em R\$34.479.954,00 e o estoque de mercadorias em R\$ 12.414.012,00 e, em contrapartida, reduziu a reserva de reavaliação em R\$62.293.966,00 e aumentou a conta financiamentos em R\$ 15.400.000,00), simples erro de fato; protesta pela absurda aplicação da pena de 150%.



Para o preparo do julgamento a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília devolveu o processo a Delegacia da Receita Federal em Goiânia para que fossem adotadas as seguintes providências:

- *intimar a contribuinte a comprovar, com documentos idôneos, a real existência do saldo da conta financiamento no valor de R\$ 15.639.763,87, em 31/12/96, isto é, documentos de seus credores com prova de quitação em data posterior ao dia do balanço ou, então, comprovação de que tais dívidas ainda não foram pagas;*
- *intimar a contribuinte a apresentar outros documentos que sejam, desta feita, lavrados por terceiros sem vínculo societário ou empregatício com as empresas Reydrogas Com. Ltda. e Drogafarma Comércio e Participações Ltda, que venham a comprovar as operações de mútuos, como, por exemplo, extratos bancários que comprovem a saída de recursos da empresa mutuante na mesma data e valor verificados nos contratos de mútuo;*
- *fazer auditoria nas contas do contribuinte, de forma a saber se os valores não declarados na conta Clientes na DIRPJ/97, no valor de R\$34.479.954,00, transitaram ou não por conta de resultados na escrita contábil da contribuinte, após o que, deve ser comparado os saldos dessas contas de resultados da escrita contábil com os declarados na DIRPJ/97, terminando, assim, por informar se houve ou não omissão de receitas;*
- *informar, com base nos registros contábeis da contribuinte, qual o valor do CMV e do lucro líquido da contribuinte em 1996.*

Em 09/03/99 a DRF Goiânia intimou a empresa a apresentar documentos e prestar informações (fls. 11.636, 11.639 e 11.641), o que foi atendido mediante apresentação dos documentos de fls. 11.637, 11.638, 11.642.

Em 31/03/99 a fiscalização elaborou o Relatório de Diligência Fiscal (fls 11.643 a 11.646). Em 01/06/99 a empresa aditou esclarecimentos às respostas dadas às intimações da DRF (fls 11.678 a 11.692).

Em 29/10/99 o processo baixou novamente em diligência (doc. fls. 11.746 a 11.748) para que os autuantes juntassem cópias das folhas do Livro Diário onde constassem os registros a débito da conta Clientes e a crédito de Reserva de Reavaliação, tendo em vista que no atendimento à primeira diligência os mesmos

informaram que *“A fiscalizada, no intento de encobrir a omissão de receita, contabilizou o valor omitido, debitando a conta Cliente e lançando como contrapartida a conta Reserva de Reavaliação, no Patrimônio Líquido. O correto, evidentemente, seria contabilizar tal valor a crédito da conta Receita”*. Foi solicitado, ainda, que os autuantes verificassem se houve estornos de tais lançamentos e posteriores lançamentos corretos, a crédito de conta de resultado dentro do próprio ano calendário, juntando as cópias do Diário onde constassem os registros (fl. 11.748)

Informação dos autuantes às fls. 11.791 a 11.793, que dão a conhecer que em 30/12/96 ocorreram dois lançamentos anulados pelo contribuinte (pag. 125 /126 do Diário) e um terceiro lançamento, que deu origem ao auto de infração (pag. 127/129) registrando:

- pag. 127- conta Clientes - R\$ 34.479.954,00/D
- pag. 128- conta Mercadorias – R\$ 12.414.012,00/D
- pag. 129- conta Banco do Nordeste- ELP – R\$ 15.400.000,00/D
- pag. 129- conta Reserva de Reavaliação – R\$ 62.293.966,00/C.

Informa, ainda que tais lançamentos não foram estornados.

Às fls. 11.803 a 11.855 razões de defesa aditadas.

A autoridade julgadora, após minudente análise das razões de defesa em confronto com os elementos dos autos julgou procedente em parte a ação fiscal, assim decidindo:

- Quanto ao item 1 do auto de infração do IRPJ (passivo fictício), *que a impugnante, por três vezes, teve oportunidade de provar, com documentos idôneos, a real existência de obrigações a título de financiamento a longo prazo, em 31/12/96, no valor de R\$15.639.763,87, e não logrou fazê-lo, pois sequer apresentou qualquer prova documental nesse sentido. Logo, não se pode concluir outra coisa senão que tal dívida estivesse liquidada com recursos extra-caixa, quando do encerramento do exercício (em 31/12/96). E que existem dois balanços, com valores distintos para os saldos da mesma conta de passivo (financiamento a longo prazo) em 31/12/96, constituindo-se, assim, em irrefutável prova documental do intuito de fraude da impugnante, já que com tal conduta tentou impedir o conhecimento, pelo fisco, de*

receitas omitidas à tributação, caracterizada pelo passivo fictício, justificando a multa de 150%

- Quanto ao item 2 do auto de infração do IRPJ (omissão de receitas caracterizado, no ano calendário de 1995, pelo saldo credor da conta Cheques a Receber), que a impugnante não alcançou explicar o saldo credor da conta registrado no Livro Razão, e diante do fato constatado, *conclui-se que, ao se utilizar de recursos acima do que dispunha a conta de ativo, no caso cheques a receber, a impugnante se valia, na verdade, de recursos controlados à margem da sua contabilidade, ou seja, recursos oriundos de receitas de vendas não contabilizadas*. Quanto à multa, verifica-se que o saldo credor da conta Cheques a Receber *encontra-se estampado na própria contabilidade da impugnante, denotando assim que não houve a intenção de dificultar ou impedir o conhecimento pela autoridade lançadora da irregularidade fiscal*, devendo ser reduzida a multa para 75%
- Quanto ao item 2 do auto de infração do IRPJ (omissão de receitas caracterizada por suprimentos de numerários, no ano-calendário de 1996, cuja origem e efetiva entradas não foram comprovadas): a) *que a impugnante não comprovou, por meios de documentos idôneos, a efetiva transferência dos recursos objetos dos contratos de mútuo*; b) *que a impugnante nada trouxe, quanto aos suprimentos discriminados na contabilidade como Ajuste Conciliação ou Vlr Referente Transf. e Vlr. Referente CCR, que pudesse desvendar a origem e comprovar o efetivo ingresso de tais suprimentos, ficando mantida, também a multa qualificada, pois os contratos de mútuo, especialmente o contrato de mútuo à fl. 171, constituem-se prova irrefutável do evidente intuito de fraude*.
- Quanto ao item 3 do auto de infração do IRPJ (Omissão de Receitas caracterizada pela diferença entre os saldos de Contas a Receber/Clientes constante do balanço de 31/12/96 que serviu de base para a declaração do IRPJ de 1997 e o constante do Balanço Patrimonial de mesma data), *que os auditores se equivocaram ao informar que o lançamento constante à fl.126 do diário foi a crédito da conta Clientes 1.1.2.01.000001, pois conforme registrado na folha 126 do livro diário o crédito, no valor de R\$ 34.479.954,00, foi na conta 3.1.1.05.000002 – Venda de Mercadorias*. Que a auditoria, no tocante a esse item, foi superficial. Que não estando em análise



a lógica contábil dos lançamentos efetuados pela empresa, verifica-se que deles, ao final, resultou um débito na conta clientes e um crédito em conta de resultado no valor tido como omitido pelos autuantes, ficando prejudicada a tese sustentada pela fiscalização de que a fiscalizada, para encobrir a omissão de receita, contabilizou o valor omitido debitando a conta clientes e creditando Reserva de Reavaliação.

- Quanto ao item 4 do auto de infração do IRPJ (subavaliação de estoque), que a divergência entre o custo das mercadorias vendidas apurado pelo fisco e o apurado pela empresa está no valor do estoque inicial em 1996 (R\$ 18.226.576,73 para a impugnante e R\$ 5.812.567,18 para o fisco) , sendo a diferença)R\$ 12.414.009,55) justamente o valor apurado como redução indevida do lucro tributável tendo em vista a majoração do C.M.V.. A impugnante alega que no registro de inventário bem como no balanço patrimonial, o estoque em 31/12/95 era R\$18.226.576,73, mas não juntou provas do alegado, ao passo que o valor indicado pelo Fisco é o que consta tanto no balanço patrimonial em 31/12/96 (cópia fls. 13.264) como na DIRPJ/97. Resta, assim, comprovada a redução indevida do lucro tributável. Que o agravamento da multa deve ser mantido pois: a) a impugnante, tendo conhecimento que o saldo final do estoque em 31/12/95 era R\$ 5.812.567,18, declarou, na DIRPJ/97, um saldo inicial da conta estoque em 1996 no valor de R\$ 150.985.584,29; b) o cálculo do CMV na DIRPJ/97 apresentado pela impugnante é prova inconteste de sua intenção de lesar o fisco, pois dos valores apresentados, somente está correto o valor das compras em 1996, e quando questionada a respeito dos valores incorreu em contradição; c) a impugnante tem dois balanços patrimoniais devidamente assinados pelo seu representante legal e pelo contador, trazendo valores totalmente diferentes para o saldo inicial da conta estoque em 31/12/96, sendo que nenhum deles coincide com o declarado na DIRPJ/97.
- Quanto aos lançamentos decorrentes, aplica-se o decidido em relação ao IRPJ, devendo, entretanto, ser cancelados os lançamentos relativos ao PIS referentes aos fatos geradores de 10/95, 01/96 e 02/92, fundamentados na MP 1.249/95 (reedição da MP 1.212/95), em face do disposto na IN SRF 006/2000.



- Que é de se registrar que o cancelamento da exigência referente ao item 03 do auto de infração do IRPJ não repercute nos lançamentos decorrentes, pois os autuantes não lançaram a CSSL, a COFINS e o PIS sobre tal base de cálculo.

A autoridade recorreu, de ofício, de sua decisão.

Por sua vez, a empresa apresentou recurso voluntário no qual, em síntese, alega que todas as infrações fiscais foram objetivadas por erros de fato dos lançamentos contábeis ou de transcrição de valores das Demonstrações Financeiras para as DIRPJs, os quais foram sanados dentro de cada ano-calendário próprio e não analisados pelas autoridades competentes, à época, sendo que a única exceção refere-se aos contratos de mútuo efetivados com coligada, cuja existência está sobejamente provada. Inicia mencionando que a matéria tributável, totalizando R\$ 62.293.966,00 está subdividida em R\$ 34.479.954,00 (omissão de receita- conta cliente baixada em contrapartida a reserva de reavaliação, já excluída pela decisão singular), R\$ 15.400.000,00 (passivo fictício- crédito a reserva de reavaliação) e R\$ 12.414.012,00 (subavaliação de estoques, também tendo como contrapartida reserva de reavaliação). Diz que os erros contábeis foram tão gritantes que a fiscalização só se ateu a eles, não observando que no conjunto "a criação da Reserva de Reavaliação" credora fora estornada analiticamente a cada valor por uma conta "Reservas de Capital", devedora, se auto-anulando.

Em síntese, diz que a interpretação da autoridade monocrática quanto ao passivo fictício não pode prosperar, porque não foi extirpado nenhum dos erros de fato, depois sanados no próprio ano-calendário.

Aduz que, para apurar o saldo credor de caixa a fiscalização expurgou da conta Caixa os valores a) R\$ 12.400.000,00 (Contratos de Crédito Rotativo); b) R\$ 6.695.519,00 (ajustes de conciliação) e c) R\$ 3.220.000,00 (empréstimos sob forma de mútuo). O valor de R\$ 12.400.000,00 está contido nos R\$15.400.000,00 do passivo fictício já contraditado, coincidente em datas e valores. A fiscalização deixou de analisar que dentro das disponibilidades imediatas existe a conta Valores Financeiros em Trânsito, apresentando-se credora, apesar de ser conta típica de ativo disponível. Que novamente por erro de digitação ao invés de estornar a conta Caixa diretamente a crédito estornou-se a crédito de uma conta pertencente ao Caixa

Geral da empresa. Que se aglutinados a mesma essência Caixa e Valores Financeiros Recebidos em Trânsito o Caixa em momento algum se apresenta credor. Que a decisão singular entendeu correta a fiscalização quando procedeu o expurgo, uma vez que não existiram as operações CCR, porém esqueceu-se a autoridade que nos mesmos dias os valores foram estornados. Os valores referentes a ajuste de conciliação (6.695.519,00) têm como débito a conta "Valores Financeiros Recebidos em Trânsito" e crédito de receita (conta Vendas de Mercadorias, conforme lançamentos nos livros Diário 232, 234, 235, 236 e 237, às fls que indica. Diz que uma vez demonstrado que todos aqueles valores transitaram por conta de resultado, fica elidida qualquer presunção de omissão de receitas. Quanto aos mútuos, ratifica-se todas as provas contábeis dos empréstimos e a jurisprudência é mansa e pacífica quando se trata de empréstimos entre coligadas

Sobre o saldo credor da conta Cheques a Receber do ano-calendário de 1995, ratifica a argumentação contida no aditamento da defesa, após o relatório de diligência e insiste em que não foram analisados os erros de fato, sanados no próprio ano de 1995. Diz que a essência da conta "Cheques em Trânsito a Receber", que se apresenta sempre devedora, é a mesma de Cheques a Receber, que quando da digitação para processamento, ao invés de lançá-los numa só conta, seja a débito, seja a crédito, foram usadas duas contas, que representam a unidade. A fiscalização e, por consequência, o julgador, erra em sua avaliação ao esquecer-se de observar que a conta "Cheques em Trânsito a Receber", sempre devedora **de um mesmo fato**, anula não só o saldo credor, mas todas os lançamentos da conta "Cheques a Receber", credora. Observa que a contrapartida da conta " Cheques a Receber" sempre foi a conta Venda de Mercadorias, deslocando o ônus da prova para a fiscalização. Ressalta que o julgador, nos itens 83 a 85 da Decisão, extrapola seu poder discricionário dispensando a diligência, pois essas são requeridas em caso de dúvida

No que se refere à subavaliação de estoques ratifica os argumentos e provas trazidos com a Resposta ao Relatório de Diligência e Aditamento da Defesa

É o relatório. 

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O valor do crédito exonerado supera o limite estabelecido pela Portaria MF 333/97, razão pela qual, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei 9.532/97, deve a decisão ser submetida à revisão necessária.

O recurso voluntário é tempestivo e se encontra acompanhado do liminar em mandado de segurança deferindo à impetrante o direito de interpô-lo sem se submeter ao depósito exigido com finalidade de garantia, não havendo notícia de sua cassação.

Conheço ambos os recursos.

I- Item 1 do A.I.

Passivo Fictício

O primeiro item a ser analisado (item 1 do auto de infração) se refere a omissão de receita caracterizada por passivo fictício. De acordo com a disposição legal em vigor para o período de que se trata (ano-calendário de 1995), a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas autoriza a presunção de omissão no registro de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (DL 1598/77, art. 12, § 2º). A jurisprudência consagrou o entendimento de que a presunção também é autorizada pela manutenção, no passivo, de obrigações inexistentes. A Lei 9.430/96, aplicável a partir de 01/01/97, passou a prever expressamente a caracterização da omissão de receitas pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

O fato descrito pelo autuante no auto de infração em não se identifica com a descrição contida na lei para caracterização do passivo fictício. Enquanto a lei trata de **obrigação já paga e não baixada**, o fato descrito pelo autuante é a **baixa de obrigação sem o devido pagamento**.



Atendendo a solicitação de diligência da DRJ, a fiscalização intimou a empresa a comprovar o saldo do passivo de longo prazo, tendo informado no relatório de diligência que *“pela falta de comprovação do seu saldo mais uma vez fica evidenciada a baixa da conta do passivo sem qualquer pagamento”*. A decisão singular manteve a exigência sob o argumento de que, não tendo a empresa provado a real existência das obrigações a título de financiamento a longo prazo, em 31/12/96, só se pode concluir que tal dívida estivesse liquidada com recursos extracaixa, quando do encerramento do exercício (em 31/12/96).

A conclusão da autoridade singular apresenta-se contraditória em relação ao fato descrito pelo autor do procedimento. (ou existiu uma obrigação e ela foi paga antes do encerramento do balanço sem ser baixada, ou nunca existiu a obrigação, embora a contabilidade a registre). O passivo fictício se caracteriza ou pelo fato de uma obrigação ter sido liquidada antes do balanço e não ser baixada (presunção de que foi paga com recursos não contabilizados) ou pelo fato de a contabilidade registrar uma obrigação inexistente . Enquanto o autor do procedimento diz ter ocorrido baixa do passivo sem o devido pagamento, o julgador declara que a existência do passivo não foi comprovada, concluindo ter sido o mesmo pago com recursos extracaixa.

Conforme documentos de fls. 213/215, o autor do procedimento constatou que o passivo a longo prazo registrado no balanço de 31/12/96 transcrito no Diário era inferior em 15.400.000 ao valor da mesma rubrica constante da Declaração do IRPJ do exercício de 1997. Intimado a explicar a divergência, o Contribuinte declarou tratar-se de erro de transcrição. Ocorre que a divergência não pode simplesmente ser atribuída a erros de transcrição no preenchimento da declaração, pois a empresa possui dois balanços para 31/12/96, ambos assinados pela impugnante, um deles com os mesmos valores que constam da declaração de IRPJ.

Na fase de preparo do julgamento, a DRJ converteu o julgamento em diligência para que a empresa comprovasse com documentação hábil e idônea, a real existência do saldo da conta Financiamentos no valor de R\$ 15.639.763,87, em 31/12/96, o que a Recorrente não logrou fazer, pois apenas alegou ter ocorrido mero erro contábil ao baixar a conta financiamento à contrapartida de reserva de reavaliação, e não a conta de ativo.

JK

Na fase de recurso persiste a recorrente em não trazer qualquer prova da real existência do passivo, dizendo que não se trata de lastrear o lançamento das matérias tributáveis (exceção dos contratos de mútuo) e sim dos erros de fato que se propõe a demonstrar analiticamente. Ou seja, alega a empresa não poder comprovar a existência do passivo porque realmente ele não existia, e o fato de constar do balanço ou da declaração decorre de erros de fato da contabilização.

Analisando a série de lançamentos contábeis efetuados entre 20/11/96 e 31/12/96, relacionados com o valor exigido a título de omissão de receita – passivo fictício, temos o seguinte :

| | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|-------------------------------|--|---------------|---------------|---|--------------------------------|--|---------------------|---------------|--|------------------------|--|------------------------|---------------|---------------|--|
| <table border="0"> <tr> <td colspan="2"><u>B. Noroeste-(At. Circ)</u></td> </tr> <tr> <td>(3)15.400.000</td> <td>15.400.000(4)</td> </tr> <tr> <td></td> <td>15.400.000(5)</td> </tr> </table> | <u>B. Noroeste-(At. Circ)</u> | | (3)15.400.000 | 15.400.000(4) | | 15.400.000(5) | <table border="0"> <tr> <td colspan="2"><u>Fornecedores</u></td> </tr> <tr> <td>(1)15.400.000</td> <td>15.400.000(2)</td> </tr> </table> | <u>Fornecedores</u> | | (1)15.400.000 | 15.400.000(2) | <table border="0"> <tr> <td colspan="2"><u>Reserva Capital</u></td> </tr> <tr> <td>(2)15.400.000</td> <td></td> </tr> </table> | <u>Reserva Capital</u> | | (2)15.400.000 | |
| <u>B. Noroeste-(At. Circ)</u> | | | | | | | | | | | | | | | | |
| (3)15.400.000 | 15.400.000(4) | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 15.400.000(5) | | | | | | | | | | | | | | | |
| <u>Fornecedores</u> | | | | | | | | | | | | | | | | |
| (1)15.400.000 | 15.400.000(2) | | | | | | | | | | | | | | | |
| <u>Reserva Capital</u> | | | | | | | | | | | | | | | | |
| (2)15.400.000 | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <table border="0"> <tr> <td colspan="2"><u>Caixa</u></td> </tr> <tr> <td>(4)15.400.000</td> <td></td> </tr> </table> | <u>Caixa</u> | | (4)15.400.000 | | <table border="0"> <tr> <td colspan="2"><u>B. Noroeste (Pas. L.P.)</u></td> </tr> <tr> <td>(8)15.400.000</td> <td>15.400.000(1)</td> </tr> </table> | <u>B. Noroeste (Pas. L.P.)</u> | | (8)15.400.000 | 15.400.000(1) | <table border="0"> <tr> <td colspan="2"><u>Reserva Reaval.</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td>15.400.000(8)</td> </tr> </table> | <u>Reserva Reaval.</u> | | | 15.400.000(8) | | |
| <u>Caixa</u> | | | | | | | | | | | | | | | | |
| (4)15.400.000 | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <u>B. Noroeste (Pas. L.P.)</u> | | | | | | | | | | | | | | | | |
| (8)15.400.000 | 15.400.000(1) | | | | | | | | | | | | | | | |
| <u>Reserva Reaval.</u> | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 15.400.000(8) | | | | | | | | | | | | | | | |
| <table border="0"> <tr> <td colspan="2"><u>V. Fin. Tr. (Caixa)</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td>15.400.000(6)</td> </tr> </table> | <u>V. Fin. Tr. (Caixa)</u> | | | 15.400.000(6) | <table border="0"> <tr> <td colspan="2"><u>B. Noroeste (Pas. C.P)</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td>15.400.000(3)</td> </tr> </table> | <u>B. Noroeste (Pas. C.P)</u> | | | 15.400.000(3) | | | | | | | |
| <u>V. Fin. Tr. (Caixa)</u> | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 15.400.000(6) | | | | | | | | | | | | | | | |
| <u>B. Noroeste (Pas. C.P)</u> | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 15.400.000(3) | | | | | | | | | | | | | | | |
| <table border="0"> <tr> <td colspan="2"><u>Duplic. Gar. (Ativo)</u></td> </tr> <tr> <td>(6)15.400.000</td> <td>15.400.000(7)</td> </tr> </table> | <u>Duplic. Gar. (Ativo)</u> | | (6)15.400.000 | 15.400.000(7) | <table border="0"> <tr> <td colspan="2"><u>B. Noroeste (Pas. CCR)</u></td> </tr> <tr> <td>(5)15.400.000</td> <td></td> </tr> </table> | <u>B. Noroeste (Pas. CCR)</u> | | (5)15.400.000 | | | | | | | | |
| <u>Duplic. Gar. (Ativo)</u> | | | | | | | | | | | | | | | | |
| (6)15.400.000 | 15.400.000(7) | | | | | | | | | | | | | | | |
| <u>B. Noroeste (Pas. CCR)</u> | | | | | | | | | | | | | | | | |
| (5)15.400.000 | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <table border="0"> <tr> <td colspan="2"><u>Clientes</u></td> </tr> <tr> <td>(7)15.400.000</td> <td></td> </tr> </table> | <u>Clientes</u> | | (7)15.400.000 | | | | | | | | | | | | | |
| <u>Clientes</u> | | | | | | | | | | | | | | | | |
| (7)15.400.000 | | | | | | | | | | | | | | | | |

A tumultuada contabilização acima, sem qualquer explicação lógica, não permite sequer concluir pela singeleza da alegação de “erros materiais”. Mesmo com todo o esforço para aceitar e tentar compreender as ponderações da Recorrente no sentido de que a reserva de reavaliação se anula com a reserva de capitalização credora e o passivo Banco Noroeste-C.P se anularia com Banco Noroeste CCR, temos que permanece sem explicação ao baixa de fornecedores contra o Banco Noroeste LP que acabou por ser anulado em contrapartida com Reserva de Reavaliação. Ou seja, ainda que se estornasse o lançamento a crédito de fornecedores e a débito de reserva de capitalização (pelo lançamento contrário), que de tão absurdo só poderia decorrer de erro de fato, restaria uma baixa de passivo (fornecedores, passando por Banco Noroeste) contra Reserva de Reavaliação. O esdrúxulo “passeio” pela contabilidade, acima demonstrado, poderia esconder pagamento de passivo com recursos não contabilizados, sem utilização de conta de ativo circulante por falta de saldo contábil para comportar a baixa, para evitar o que se costuma chamar de “fratura exposta” (saldo credor). Todavia, para evidenciar essa omissão de receitas, necessitaria a fiscalização de aprofundar a averiguação nas contas de ativo circulante, o que não foi feito.

De qualquer forma, a acusação feita pela fiscalização (baixa de passivo sem o devido pagamento) não tipifica passivo fictício, o qual não restou, afinal, devidamente demonstrado, não podendo prosperar a exigência quanto a este item.

II- Item 2 do AI

II.1- Saldo credor da conta Cheques a Receber- Ano calendário 1995

O segundo item do auto de infração trata de omissão de receita caracterizada: a) no ano-calendário de 1995, por saldo credor da conta cheques a receber registrado no livro Razão, tendo em vista o recebimento de valores em montante superior aos originados de vendas escrituradas (foi tributado o maior saldo credor, no montante de R\$ 12.394.309,00); b) no ano calendário de 1996, por saldo credor de caixa apurado em virtude de suprimentos de numerário cuja origens e efetivas entradas não foram comprovadas.

Quanto ao ano de 1995, esclarece a empresa que desde janeiro de 1995 os lançamentos contábeis eram feitos sistematicamente na seguinte ordem:

15

- a) Débito – Cheques em trânsito a receber
Crédito – Vendas de Mercadorias
- b) Débito – Caixa
Crédito – Cheques a Receber
- c) Débito – Cheques a Receber
Crédito – Cheques em trânsito a receber

E acrescenta:

- ◆ Todos os cheques em trânsito a receber transitaram pela conta Vendas de Mercadorias
- ◆ Todos os cheques a receber transitaram pela conta Caixa, por ser de curtíssimo saldo seu recebimento
- ◆ Todos os cheques a receber, conta credora, têm como contrapartida devedora a conta Cheques em Trânsito a Receber, tanto a cada lançamento como a cada saldo diário. E exemplifica : o maior saldo credor de cheques a receber, em 06/10/95, corresponde ao mesmo valor do saldo, nesta oportunidade devedor, da conta Cheques em Trânsito a Receber, no valor de R\$ 12.394.309,00. Outro exemplo, os saldos em 31/12/95 apresentavam-se, respectivamente (-R\$737.116,07) – Cheques a Receber, contra (+R\$737.116,07) – Cheques em Trânsito a receber.

E conclui que se existe o saldo credor da conta Cheques a Receber existe o mesmo saldo devedor da conta Cheques em Trânsito a Receber, e que não há omissão de receitas, pois a cada cheque em trânsito a receber corresponde um lançamento a crédito da conta Vendas de Mercadorias.

A presunção de omissão de receitas decorrente de saldo credor da conta cheques a receber, segundo a fiscalização, decorre de “recebimento de valores em montante superior aos originados de vendas escrituradas”.

A decisão recorrida, por sua vez, argumenta que a ordem dos lançamentos indicados pela empresa (fls. 11831 e 11.832) não justifica o saldo credor estampado na contabilidade, ponderando que *em junho de 1998, quando se iniciaram*

105

os procedimentos de fiscalização, a conta cheques a receber (no livro razão), em todos os dias de outubro e novembro de 1995 apresentava saldo credor, e se a ordem dos lançamentos alegada pela impugnante fosse uma rotina dentro do sistema contábil da empresa não poderia a conta cheques a receber apresentar saldo credor depois de dois anos do encerramento do exercício. E conclui que "ao se utilizar de recursos acima do que dispunha a conta de ativo, no caso a conta cheques a receber, a impugnante se valia, na verdade, de recursos controlados à margem da sua contabilidade, ou seja, recursos oriundos de receitas não contabilizadas".

Examinando-se o livro razão das contas Cheques a Receber (fls 12.173 a 13.184), Cheques em Trânsito a Receber (fls 13.286 a 13.197) e Vendas de Mercadorias (13.199 a 13.206) verifica-se que todos os valores lançados a crédito de Cheques em Trânsito a Receber estão lançados a débito de Cheques a Receber, e todos os valores lançados a débito de Cheques em Trânsito a Receber estão lançados a crédito de Cheques a Receber. Ou seja, as duas contas no razão registram valores absolutamente iguais e opostos. Por outro lado, para cada débito em Cheque em Trânsito a Receber corresponde um Crédito em Venda de Mercadorias. Confrontando-se essas contas do Razão com o Diário (fls. 11.858 a 12.619) constata-se que a cada lançamento em débito de Cheques em Trânsito a Receber e crédito em Vendas de Mercadorias corresponde um lançamento no mesmo valor a débito de Cheques a Receber e crédito de Ativo Circulante (Caixa ou Bancos). Por outro lado, a cada cheque devolvido/estornado há um crédito na conta Cheques em Trânsito a Receber e um débito na conta Cheques a Receber. Esses mesmo lançamento é utilizado com o histórico " VLR REFERENTE VR N/ DATA". Isso permite concluir que os valores correspondentes a vendas de mercadorias, reconhecidos como receita e debitados a Cheques em Trânsito a Receber, eram transferidos para conta de ativo circulante (caixa ou bancos) antes de seu efetivo recebimento, debitando-se Cheques a Receber (que não havia sido creditada pelo mesmo valor). Quando do recebimento dos cheques, creditava-se Cheques em Trânsito e debitava-se Cheques a Receber. Por outro lado, em caso de cheques devolvidos, o estorno é feito também utilizando essas duas últimas contas, o que faz com que as contas referentes a disponibilidades (Caixa ou Bancos) fiquem com seus saldos devedores artificialmente aumentados. Assim, apenas uma

105

análise conjunta dessas contas, permitiria averiguar a existência de saldo credor, a autorizar a presunção de omissão de receitas. O saldo credor da conta "Cheques a Receber" por si só, não é suficiente para presumir omissão de receita, não prevalecendo essa parcela do lançamento.

II.2- Saldo credor de Caixa- ano-calendário 1996

Trata-se de saldo credor apurado pela fiscalização após estornar do Caixa os suprimentos não comprovados, debitados a título de Contratos de Mútuo (R\$ 3.220.000,00), Transferências (R\$ 6.695.545,18) e CCR (R\$ 12.400,000,00).

II.2.a- Contratos de mútuo

Quanto aos contratos de mútuo, argumenta a autoridade julgadora que os mesmos, isoladamente, não fazem prova em favor da Recorrente, uma vez que o representantes dos mutuários e dos mutuantes são as mesmas pessoas e, tendo sido intimada a apresentar outros documentos, lavrados por terceiros sem vínculo com as empresas (por exemplo, extratos bancários) para comprovar os mútuos, não logrou fazê-lo, alegando que as transferências eram feitas por malote das empresas. Acrescenta a autoridade que não é razoável aceitar, sem qualquer outro elemento que corrobore a alegação, que valores tão significativos tenham transitado de uma empresa para outra "via malote", possivelmente conduzidos por *office boy*, eis que sequer foi indicado que tenham sido transportados por empresa especializada em transporte de valores. Além disso, registra que ao se cotejar o livro razão da empresa Drogafarma com os contratos de mútuo e os *slips* trazidos pela impugnante, constata-se que não houve retiradas da conta caixa da mutuante coincidente em datas e valores com o estipulado nos contratos de mútuo (dos onze contratos de mútuo não se encontra um só pagamento com coincidência de datas e valores). Registra ainda a caracterização de evidente intuito de fraude a partir de contrato de fis 171, uma vez que no livro razão da mutuante estão registrados, no dia 22/08/96 cinco pagamentos totalizando R\$ 136.378,36, valor muito inferior aos R\$ 370.000,00 que teriam sido transferido nessa data do caixa da mutuante para o da mutuária.

Em seu recurso, pondera a empresa que, de acordo com a jurisprudência mansa e pacífica, no caso de empréstimos entre coligadas, estando o mesmo devidamente escriturado nas duas empresas, cabe ao fisco o ônus da prova em

contrário. Diz, ainda, que os *slips* e os contratos de mútuo estão plenamente contabilizados nos livros e fichas de razão da Drogafarma, exemplificando com lançamento relativo ao empréstimo de R\$ 350.000,00, do dia 20/06/96, que estaria contido no pagamento contabilizado de R\$ 487.499,09. Esse argumento trazido pela Recorrente é impertinente, pois a jurisprudência invocada diz respeito a acusação de omissão de receita caracterizada por suprimentos feitos por sócios, cuja origem e efetivo ingresso não estejam comprovados, enquanto a presente acusação se refere a saldo credor de caixa por dele terem sido expurgados débitos não comprovados. De qualquer forma, registro que, pessoalmente, tenho discordado da jurisprudência invocada pela Recorrente e em ocasião precedente tive oportunidade de assim me manifestar:

“ Inicialmente, destaco que o § 3º do artigo 12 do Decreto-lei 1.598/77, matriz legal do artigo 181 do RIR/80, não excepciona os suprimentos efetuados por sócio - pessoa jurídica. Para incidência do comando legal é suficiente que os suprimentos tenham sido fornecidos por administrador, sócio (pessoa física ou jurídica) da sociedade não anônima, titular da empresa individual ou acionista controlador da companhia, e que a efetiva entrega e a origem dos recursos não estejam comprovadas.

Quanto ao precedente da CSRF referido pelo julgador singular (AcCSRF 01-0.220, sessão de 04/05/82), trata-se de decisão dada em recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, contra acórdão da 3ª Câmara que havia afastado a tributação com base no art. 181 do RIR/80, por ter a Câmara entendido que, para aplicação daquele dispositivo, ser indispensável que a autoridade tributária, antes de exigir a prova da efetiva entrega dos recursos e da sua origem, indique quais são as provas ou indícios de omissão de receitas. O caso concreto não tratava de suprimento feito por sócio pessoa jurídica e em momento algum o acórdão referido mencionou ser inaplicável o art. 181 em caso de suprimento feito por pessoa jurídica. É a seguinte a ementa do Acórdão :

SUPRIMENTOS DE CAIXA OU AUMENTOS DE CAPITAL EFETUADOS POR DIRIGENTES - Devidamente intimada a pessoa jurídica a fazer prova da efetiva entrada do dinheiro e sua origem, se não lograr fazê-lo com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores , a importância suprida será tributada como omissão de receita. O registro na contabilidade sem qualquer documento emitido por terceiros que o lastreie não é meio de prova (NEMO SIBI IPSI TITULUM CONSTITUIT), isto é, não será o lançamento considerado amparado em prova hábil (art. 9º, § 1º do Decreto-lei nº 1.598/77) quando o crédito a sócio administrador reportar a entrega de numerário nestas condições; constituindo-

85

se em indício de omissão de receita (art. 12, § 3º do Decreto-lei nº 1.598/77).

Assim, referido acórdão da Câmara Superior não pode ser tomado como precedente, pois sequer tratou da hipótese de suprimentos efetuados por sócio pessoa jurídica. Se em vários momentos de seu voto o relator se referiu a pessoa física, é porque tal era a hipótese dos autos, não sendo lícito daí concluir que a hipótese legal não alcança suprimentos feitos por pessoa jurídica.

É fato que na argumentação para fundamentar seu voto o Relator se refere às relações entre a pessoa jurídica e a pessoa física do sócio, acionista ou titular da empresa, como no trecho a seguir transcrito:

“ Nessas relações, em razão de sua natureza, a pessoa física do acionista, sócio ou titular de empresa individual, em geral, no caso dos dois primeiros, e sempre. No caso do último, age por si mesma e pela pessoa jurídica representada.

Tendo presente essa peculiaridade, ditas relações prestam-se a freqüentes distorções da realidade, levando-se em conta que, nos casos em que há conflitos de interesses, entre defender os da pessoa jurídica e os seus, é certo que, dada a natureza humana, a pessoa física escolhe defender seus próprios interesses, mesmo que isso resulte em prejuízo para aquela.

.....
Tais relações – que deveriam merecer especial atenção com referência a sua cabal comprovação, são, ao contrário, sempre relegadas a plano secundário pelas empresas e pelos participantes desta – em razão de sua natureza e peculiaridade, estão permanentemente sob a mira da fiscalização.

Aliados à obrigação legal de a pessoa jurídica escriturar todas as operações e de provar que os fatos contabilizados ocorreram e se deram na forma objeto de registro, esses fatos embasaram a também torrencial, remansosa e vitusta jurisprudência administrativa que sempre entendeu que a falta de comprovação da entrega e da origem dos recursos supridos é indício de omissão de receita que autoriza o lançamento do imposto correspondente.”

Essas considerações foram tecidas para demonstrar que o § 3º do art. 12 do Decreto-lei 1.598/77 não restringiu a atuação da fiscalização já consagrada pela jurisprudência (presunção simples), vedando-lhe considerar como indício de omissão de receita o valor dos recursos supridos, quando incomprovada a efetividade da entrega e origem.

Por outro lado, a argumentação erigida em torno da peculiaridade das relações entre a pessoa física do acionista, sócio ou titular da empresa individual com a pessoa jurídica não afasta a aplicação do dispositivo quando essa relação é indireta, isto é, a pessoa física se relaciona com a pessoa jurídica por intermédio e uma outra pessoa jurídica de quem é sócia.

É verdade que existe jurisprudência administrativa no sentido da decisão singular (Acórdãos 103-07.261/86, 103-10.077/90,

JOE

105-4.019/90, 101-81.504/91, 101-81.713/91, 103-11.291/91, 101-84.763/93, 101-86.542/94 e 105-13.104/00). Todavia, peço vênia para dela discordar. A lei não contém nenhuma ressalva em relação a sócio pessoa jurídica. No voto condutor do retromencionado Acórdão CSRF/01-0.220/82, o ilustre Relator assim registrou:

“.....a experiência de mais de meio século de fiscalização demonstrou ao Fisco que um dos meios de prova da apropriação, pelos titulares, sócios ou acionistas, de receitas da firma, após haver sonogado o seu ingresso na escrita da sociedade, era o registro na contabilidade da pessoa jurídica de : a) pseudo suprimentos em nome dos sócios ou administradores, evitando-se, desse modo, os eventuais “estouros de caixa” (liquidação de dívidas em montante superior às disponibilidades do caixa), ou ainda de b) enganosas entradas de numerário para aumento de capital.

A contabilização desses créditos só tinha lugar em razão da premência de numerário, ora para atender a compromissos com vencimento imediato, ora para expandir os negócios da pessoa jurídica. “

Ora, não há diferença entre suprimento feito por pessoa jurídica e suprimento feito por pessoa física. É bem possível que, tendo deixado de registrar receitas em sua contabilidade, a empresa, para fazer frente a compromissos a liquidar, e ante a iminência de apresentar saldo credor de caixa ao utilizar os recursos não contabilizados, necessite registrar entrada de numerário, fazendo-o em nome do sócio, mesmo pessoa jurídica. Os valores assim registrados permitem que as receitas antes omitidas continuem a salvo da tributação, inclusive para a pessoa jurídica pseudo-supridora, que dela se apropria sob a forma de investimento (participação no capital da suprida). A única diferença entre suprimento feito por sócio pessoa física e sócio pessoa jurídica, a meu ver, é que, **uma vez provado o efetivo ingresso dos recursos**, no caso de sócio pessoa jurídica, a regular escrituração do suprimento na contabilidade da supridora é suficiente **para provar a origem**, ao passo que para a pessoa física não basta demonstrar, com a Declaração do Imposto de Renda, sua capacidade econômica.

Dessa forma, o fato descrito se subsume à hipótese legal (suprimentos feitos por sócio, cuja efetiva entrega e/ou origem dos recursos não restaram comprovadas), sendo irrelevante o fato de o suprimento estar registrado na escrituração do sócio supridor, eis que não demonstrado o efetivo ingresso na suprida.”

Mesmo para os que não compartilham com o meu entendimento quanto a suprimentos feitos por pessoas jurídicas, aspectos específicos deste processo não permitem acatá-los como comprovados. Como bem destacado pelo julgador singular, além de os representantes legais de mutuante e mutuária serem as mesmas

pessoas físicas, não há coincidência de datas e valores com os lançamentos efetuados na mutuante, os quais não eram individualizados, mas tão somente registrados como “pagamentos no dia”, havendo, inclusive, dia em que o total dos valores registrados como “pagamentos no dia” é inferior ao valor que teria sido entregue à Recorrente na mesma data.

No presente caso, não estando comprovado o efetivo ingresso dos recursos no caixa da Recorrente, correta a autoridade lançadora quando os expurgou do Caixa.

Sobre a multa agravada, todavia, entendo-a inaplicável. O intuito de fraude para permitir o agravamento deve ser evidente, e não me parece que o fato de o valor mutuado no dia 22/08/96, conforme contrato de fls 171, ser muito superior ao total registrado como saído nessa data do caixa da mutuante seja suficiente para caracterizá-lo.

II.2.b- Transferências

Quanto às transferências, alegara a empresa que a fiscalização deixou de imprimir profundidade à análise, pois a cada valor referente às Transferências corresponde um débito à subconta do Caixa Geral “Valores Financeiros Recebidos em Trânsito”(1.1.1.01.000003) e um crédito à conta “Venda de Mercadorias” (3.1.1.05.000002) juntando cópia dos Diários onde se encontram os lançamentos.

O julgador singular pondera que, além de não ter apresentado os documentos em que se lastreiam os lançamentos, para cada crédito de conta de resultado eram feitos dois débitos em subcontas do caixa geral, fechando o lançamento com um absurdo crédito na conta Clientes, e caso se tratasse de venda a vista, como quer fazer crer a fiscalizada, não se justifica o lançamento a crédito da conta clientes. E caso se tratasse de antecipações de contas a receber, não poderia a empresa, quando creditasse a conta Venda de Mercadorias, debitar Valores Financeiros em Trânsito, subconta do Caixa Geral, pois a contrapartida de crédito relativo a vendas a prazo é o débito na conta Clientes.

Em seu recurso a empresa repete as explicações da impugnação e aditamento, e quanto aos fundamentos da decisão recorrida, diz que peca a autoridade monocrática, pois o fato de todos os valores terem sido creditados à conta Vendas de

YU

Mercadorias ilide a presunção de omissão de receita, e a Autoridade não previu que a conta não é “Valores Financeiros em Trânsito”, mas sim “Valores Financeiros **Recebidos** em Trânsito”.

Quanto a esse aspecto da exigência, não conseguiu a Recorrente afastar a evidência, demonstrada pela autoridade julgadora, de que, enquanto transitou por receita o montante R\$ 6.695.545,18 , a conta Caixa Geral, por suas duas subcontas, foi debitada em duas vezes esse montante, estando certa a autoridade autuante em expurgá-lo uma vez.

II.2.c- CCR

No que respeita aos suprimentos a título de CCR, alegou a empresa, em sua impugnação, que foram eles expurgados a sub-conta do Caixa Geral (Valores Financeiros Recebidos em Trânsito, que suportava tais estornos) , visto que tais operações nos respectivos dias não se concretizaram, e que essa conta é integrante do Caixa Geral. A autoridade julgadora ponderou que, não obstante a falta de clareza das alegações da impugnante, delas se pode concluir que as operações não existiram, estando correta a autoridade fiscal ao expurgar ditos suprimentos, e ainda, que é irrelevante que a conta Valores Financeiros Recebidos em Trânsito pudesse suportar os expurgos, pois o que se está a analisar são os suprimentos feitos na conta Caixa.

Em seu recurso, refere-se a empresa ao fato de que esse valor está compreendido no que compôs a exigência a título de passivo fictício. Ao afastar aquela exigência, essa Relatora consignou que a tumultuada contabilização empregada pela Recorrente poderia ter se destinado a ocultar saldo credor de caixa. Neste item a fiscalização, corretamente, investigou a conta Caixa, constatando o saldo credor. Mesmo com todo o esforço em analisar a seqüência dos lançamentos e os alegados erros de fato, não há como afastar a presunção de omissão de receitas, conforme explanado no item relativo a passivo fictício.

Portanto, correta a fiscalização ao expurgar do Caixa os valores a ele debitados e não comprovados. Todavia, equivocou-se a autoridade lançadora ao considerar como omissão de receita todos os saldos credores mensais, e não apenas o

105

maior saldo. Dessa forma, quanto a este item, deve a matéria tributável ser reduzida para R\$ 12.907.033,98, que foi o maior saldo credor apurado no período.

III-Item 3 do A.I.

Omissão de Receitas

A pedido da autoridade julgadora foi promovida, em diligência fiscal, auditoria na conta de resultado da empresa, que acabou por demonstrar que os auditores se equivocaram ao informar que os valores indicados nesse item do Auto de Infração a título de omissão de receitas como correspondendo a lançamento a crédito da conta Clientes e a débito de Reserva de Reavaliação, pois, na realidade, a contrapartida do débito de Reserva de Reavaliação foi crédito na conta Venda de Mercadorias.

Demonstrado que o valor transitou por conta de resultado e à falta de outros elementos, não há como manter esse item da exigência, tendo agido com acerto a autoridade julgadora ao excluí-lo.

Item IV do A.I.

Majoração do custo da mercadoria vendida

Quanto à majoração do custo da mercadoria vendida, a acusação inicial foi de subavaliação do estoque final em 31/12/96 constatado mediante divergência entre o valor informado na declaração do IRPJ/97 (18.659.215/63) e o constante do balanço (31.073.227,63), consistindo, essa diferença (12.414.009,55) a matéria tributável apurada pela fiscalização. A autoridade julgadora, a partir do resultado das diligências por ela determinadas, registra não haver divergência entre a acusação fiscal e a defesa aditada quanto ao saldo final, mas sim quanto ao saldo inicial do estoque em 1996 (R\$ 18.226.576,73 para a empresa, R\$ 5.812.567,18 para o fisco). E acrescenta não haver dúvidas de que o estoque inicial em 1996 era R\$ 5.812.567,18, pois na cópia do balanço de 31/12/96 às fls 13.264 e na cópia da declaração DIRPJ/97 (fls 83) esse foi o valor que constou como valor final do estoque em 31/12/95 (e, conseqüentemente, estoque inicial em 1996), para concluir que efetivamente procede a exigência a título majoração do custo da mercadoria vendida. Não há controvérsias quanto às compras do ano de 1996 (R\$ 185.960.510,22).



O documento próprio para verificar o verdadeiro valor do estoque (inicial ou final) é o Livro Registro de Inventário. Às fls. 12.905 a 13.138 do processo encontram-se cópias autenticadas dos Livros Registro de Inventário nº 28 e 29, respectivamente referentes a 1995 e 1996. Às fls 12.996 está registrado, como saldo inventariado em 31/12/95, o valor de R\$ 5.812.567,18 . E às fls. 13.047 e 13.136 constam como saldo final em 31/12/96, respectivamente, R\$ 1.606.896,44 de mercadorias tributadas e R\$R\$ 17.072.318,67 de mercadorias com ICMS retido, totalizando R\$ 18.659.215,63.

Considerando os valores constantes do Registro de Inventário, tem-se que o C.M.V é ;

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{C} - \text{EF} = 5.812.567,18 + 185.960.510,22 - 18.659.215,63 = 167.301.294,59$$

CMV declarado pela empresa - 173.113.859,32

Diferença = R\$ 5.812.564,73.

Portanto, quanto a este item, é de ser dado provimento parcial ao recurso para reduzir a matéria tributável para R\$5.812.564,73.

Quantos aos lançamentos decorrentes, seguem eles a mesma sorte do principal, registrando-se que o cancelamento, pelo julgador singular, da contribuição para o PIS referente aos fatos geradores de 110/95, 01/96 e 02/92 está de acordo com o que determina a Instrução Normativa SRF 006/2000 "in verbis"

"O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 232.896-3-PA, declarou a inconstitucionalidade do art. 15, in fine, da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, e suas reedições, e do art. 18, in fine, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e, finalmente, considerando o que determina o art. 4º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, resolve:

Art. 1º Fica vedada a constituição de crédito tributário referente à contribuição para o PIS/PASEP, baseado nas alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.212, de 1995, no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996, inclusive

Parágrafo único. Aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996 aplica-se o disposto na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e nº 8, de 3 de dezembro de 1970.

Art. 2º Os Delegados e Inspetores da Receita Federal deverão rever, de ofício, os lançamentos referentes à matéria mencionada no artigo anterior, para fins de alterar, total ou parcialmente, o respectivo crédito tributário.

Art 3º Os Delegados da Receita Federal de Julgamento subtrairão a aplicação do disposto na Medida Provisória nº 1.212, de 1995, quando o crédito tributário tenha sido constituído com base em sua aplicação, no período referido no art. 1º, cujos processos estejam pendentes de julgamento”.

Finalmente, considero que não há, nos autos, provas suficientes quanto ao evidente intuito de fraude, a justificar a aplicação da penalidade agravada. O que restou evidente foi uma contabilidade caótica. Mesmo a existência de dois balanços para 31/12/96, registrando valores diferentes em alguns itens, não me parece bastante para essa medida, eis que ambos os balanços estão transcritos no Diário da empresa.

Pelas razões declinadas, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da matéria tributável as parcelas correspondentes ao passivo fictício (item 1 do auto de infração, R\$ 15.400.000,00) e ao saldo credor da conta Cheques a Receber no ano de 1995 (R\$ 12.394.309,00), reduzir a exigência relativa majoração do custo das mercadorias vendidas para R\$ 5.812.564,73, reduzir a matéria tributável do ano de 1996, relativa a saldo credor de caixa, para R\$ 12.907.033,98, e afastar o agravamento da penalidade.

Brasília (DF), em 23 de maio de 2001



SANDRA MARIA FARONI