



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC/AC

Sessão de 04 de dezembro de 1989

ACÓRDÃO Nº 103-09.830

Recurso nº - 93.171 - IRPJ - EXS: 1983 e 1984
Recorrente - FERRAMA - FERRAGENS E FERRAMENTAS LTDA.
Recorrid - DRF em IMPERATRIZ - MA

IRPJ - EMPRÉSTIMO DE PROVAS E NÃO DE CONCLUSÕES - Admite-se o empréstimo da prova dos fatos que repercutem para o imposto de renda da esfera do ICM. Rejeita-se o empréstimo de meras conclusões. Empréstimo de provas, no caso.

IRPJ - MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICM - INDEDUTIBILIDADE - Não são dedutíveis como custo ou despesa operacional, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatórias impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (§ 4º, do art. 225, do RIR/80).

IRPJ - CANCELAMENTO DE DÉBITO FISCAL ATÉ DETERMINADO VALOR - Está cancelado o débito fiscal de valor igual ou inferior a Cz\$ 500,00 (art. 29, DL. 2.303), por exercício.

IRPJ - DIFERENÇA DE ESTOQUE - TRIBUTAÇÃO - Confirmada a diferença, correta a tributação.

IRPJ - FALTA DE REGISTRO DE ENTRADA - OMISSÃO DE RECEITA - Caracterizada a falta de pagamentos com recursos à margem da contabilidade, tem-se a omissão de receita.

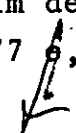
IRPJ - FALTA DE REGISTRO DE VENDAS - ARBITRAMENTO - CRITÉRIO - Igualmente autoriza presunção de omissão de receita. Se a base de cálculo na espécie é a mesma da falta de registro das entradas, o critério de arbitramento deve respeitar o custos de aquisição, ante a íntima relação existente.

Acórdão nº 103-09.830

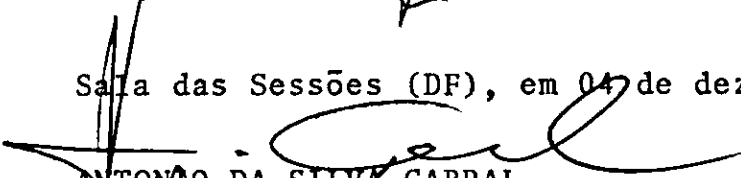
IRPJ - PASSIVO FICTÍCIO - Provada, através de diligência, a veracidade de parte do passivo.

Recurso Provido em Parte.

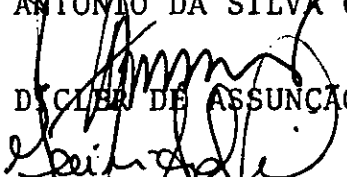
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FERRAMA - FERRAGENS E FERRAMENTAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso a fim de se excluir no exercício de 1983, a quantia de Cr\$ 1.080.884,77 e, no exercício de 1984, considerar cancelado o débito fiscal. 

Sala das Sessões (DF), em 04 de dezembro de 1989.


ANTONIO DA SILVA CABRAL

- PRESIDENTE


DICLEIR DE ASSUNÇÃO

- RELATOR


VISTO EM ZAIRITO HOLANDA BRAGA

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 15 FEV 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: AYRES DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, BRAZ JANUÁRIO PINTO e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausente por motivo justificado o Conselheiro ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA. 

Recurso nº 93.171

Acórdão nº 103-09.830

Recorrente: FERRAMA-FERRAGENS E FERRAMENTAS LTDA

R E L A T Ó R I O

Trata-se de processo que retorna a essa Câmara em virtude de diligência determinada pela Resolução nº 103-0892, de 13.12.88 (fls. 76/80) para que fossem intimados os fornecedores para informarem as datas dos efetivos pagamentos das duplicatas em questão, componentes da glosa passivo fictício, juntando cópias autenticadas dos respectivos lançamentos contábeis de recebimento.

Inicialmente, o processo já foi assim relatado (fls. 77/80), verbis:

"Trata-se de recurso voluntário (fls. 57/75) à decisão de primeira instância do Sr. Delegado da Receita Federal em Imperatriz-MA (fls. 47/54) que, acatando os termos da informação fiscal trazida ao processo (fls. 43/45), houve por bem em julgar parcialmente procedente a impugnação oferecida pela contribuinte (fls. 39/41) a auto de infração contra si lavrado (fls. 02), relativo aos exercícios de 1983 e 1984, anos-base de 82 e 83, pelos seguintes motivos, verbis:

"EXERCÍCIO DE 1983 - ANO BASE 1982

1. DESCRIÇÃO DOS FATOS

1.1. Despesa indedutível

A autuada deduziu como despesa operacional Multas no valor de Cr\$ 112.653,00 decorrente de infração fiscal pela falta de recolhimento do ICM, apurado pelo Fisco Estadual, conforme demonstra cópias dos documentos anexos;

Enquadramento Legal: artigos 225, § 4º e 387 Inciso I do RIR/80, Decreto-lei nº 1598/77, art. 16;

1.2. Diferença de estoque de Mercadorias

2

A

Omissão de receita, resultante de diferença de estoque apurado pelo Fisco Estadual, no valor de Cr\$ 605.000,00 decorrente de ação desse órgão junto ao contribuinte, conforme demonstrativo de mapas de tombamento de estoque e de confronto físico de mercadorias, anexos, tendo a autuada inclusive feito o recolhimento do ICM, resultante da diferença tributável por DAR (documento de arrecadação);

Enquadramento Legal: artigos 157 § 1º, art. 163, 172 § único, 179, 182 todos do RIR/80;

1.3. Notas Fiscais de entradas de mercadorias não registradas

Omissão de receita originada por entradas de mercadorias não registradas no livro registro de entradas no valor de Cr\$ 822.930,00 apurado pelo Fisco Estadual, tendo o contribuinte pago através de DAR o ICM resultante das entradas acima mencionadas;

Enquadramento Legal: artigos 154, 155, 156, 157, 172, 174, 175, 176, 177 e 179 do RIR/80;

1.4. Vendas não registradas

Omissão de receita no valor de Cr\$... 1.234.395,00 caracterizada por vendas não registradas no livro registro de saídas e apurado pelo Fisco Estadual por arbitramento de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o total das compras mencionadas no subitem 1.3 para fins de cálculo do ICM (cópia do documento de arrecadação - DAR anexa);

Enquadramento Legal: artigos 154, 155, 157, § 1º, 158, 175, 178 e 179, todos do RIR/80;

1.5. Passivo Fictício: Documentos (duplicatas) considerados inábeis como componentes probantes das exigibilidades figuradas no Balanço Patrimonial levantado em 31.12.82; (Valor Cr\$... 562.231,42).

Enquadramento Legal: artigos 157, § 1º, 158, 180, 387, II 676, III do RIR/80;



Acórdão nº 103-09.830

EXERCÍCIO DE 1984 - ANO-BASE 1983

A autuada deduziu como despesa operacional multas no valor de Cr\$ 162.794, decorrente de infração fiscal pela falta de recolhimento do ICM, apurado pelo Fisco Estadual, conforme demonstra cópia anexas;

Enquadramento Legal: artigos 255 § 4º e 387 Inciso I do RIR/80, Decreto-lei nº 1598/77, artigo 16;"

Impugnando o lançamento (fls. 39/41), a contribuinte afirmou, quanto ao item 1.2 do auto de infração, que a importância relativa à diferença de estoque, no período de janeiro a agosto de 1982, apurada pelo Fisco Estadual, teria sido registrada em sua escrituração comercial e fiscal no próprio período de autuação. Por isso, tal valor transformara-se em receita operacional, tendo sido levada à conta de lucros e perdas.

Em relação aos itens 1.3 e 1.4, sustentou tratar-se de bitributação, eis que o primeiro representaria o valor de notas fiscais não registradas e o segundo abrangeria o valor daquelas mesmas notas mais os 50% de agregação. Assim a importância a tributar seria, somente de Cr\$ 411.465,00.

No tocante ao item 1.5, esclareceu a impugnante que o fato de várias duplicatas diferentes trazerem assinaturas semelhantes para credores diversos é comum na região, pois uma só pessoa pode representar mais de uma empresa.

Finalizando, quanto à indedutibilidade de multas, expôs que teria cumprido a obrigação espontaneamente, em razão do que estaria amparada a dedução do lucro real.

Informação fiscal de fls. 43/45, após a realização de diligência para comprovar a veracidade das informações da contribuinte, concluiu pela procedência em parte da impugnação, no que lhe foi seguida pela decisão de primeira instância, cuja ementa consigna (fls. 47/54), verbis:

"2.00.00.00 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
2.28.00.00 BASE DO IMPOSTO
2.28.01.00 NORMAS GERAIS - OMISSÃO DE RECEITA
2.28.05.00 ADIÇÕES DO LUCRO LÍQUIDO

Multas decorrentes de infrações fiscais impostas pelo fisco estadual, são indedutíveis por não serem de natureza compensatória.



Acórdão nº 103-09.830

Caracteriza-se como omissão de receita a diferença de estoque apurada por confronto físico de mercadorias, em comparação com os valores contabilizados, sujeitando-se, pois, à tributação.

A não contabilização de entradas, como também de vendas, de mercadorias caracteriza omissão de receita.

Passivo fictício constitui indício veemente de omissão de receitas.

LEGISLAÇÃO: Decreto nº 85.450/80, arts. 154, 155, 156, 157 § 1º, 158, 163, 172 § único, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 182, 225 § 4º, 387-I e II, 676-III.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE EM PARTE."

Inconformada, a empresa interpôs recurso (fls. 57/75), arguindo que a diferença de Cz\$.... 292.000,00 de estoque apurada pelo Fisco Estadual teria sido contabilizada no Livro nº 3 de Registro de Saídas de Mercadorias, folha 10, em 07.07.82. Da mesma forma, verificara-se o lançamento espontâneo dos valores relativos às notas fiscais não registradas e vendas não escrituradas. Quanto às duplicatas não aceitas, poderiam ser analisadas pelos julgadores, pois comporiam o presente processo. No tocante às multas, repetiu as mesmas alegações já produzidas anteriormente. Anexou, também, documentos que comprovariam seus argumentos.

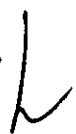
Este, o relatório."

Em cumprimento ao solicitado, a contribuinte anexou os documentos de fls. 83/98 e a autoridade fiscal competente emitiu seu parecer às fls. 99, apresentando o seguinte demonstrativo:

"FORNECEDORES/DUPPLICATA	DATA DO VENCIMENTO	DATA DA BAIXA	VALOR
MIPLAC S.A/041972A	07.12.82	08.12.82	196.323,02
GEDORE S.A /3197A	28.12.82	01.83	76.266,66
GEDORE S.A /3109B	13.12.82	31.12.82	60.548,40
GEDORE S.A /3168A	17.12.82	31.12.82	76.413,33
GEDORE S.A /3197	13.12.82	31.12.82	76.266,68
GEDORE S.A /3168	02.12.82	02.12.82	76.413,34"

OBS: Esta data 02.12.82 é do pagamento conforme livro de registro de duplicatas."

Este, o relatório complementar.



Acórdão nº 103-09.830

V O T O

Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO, Relator:

O recurso é tempestivo (fls. 57/75), devendo, portanto, ser conhecido.

De início, cumpre observar que dos títulos objeto do lançamento os referentes à diferença de estoque de mercadorias, notas fiscais de entrada de mercadorias não registradas e vendas não registradas, todas no exercício de 1983 - decorrem de autuação estadual de ICM, cujo débito já fora, inclusive, recolhido espontaneamente.

Portanto, trata-se, aqui, de empréstimo de elementos apurados pelo Fisco Estadual. Deve-se, assim, indagar se tal empréstimo foi de provas e/ou conclusões.

A linha de entendimento a ser seguida nesses casos vem fundamentada no acórdão nº 103-07.388, unânime de..... 13.05.86, do qual participei como Relator e cuja ementa consigna:

"Admite-se o empréstimo da prova feita por outra fiscalização, no exercício regular de suas funções, ao efeito de embasar a ação fiscal relativamente ao imposto de renda, no que aqui repercussões houver. O pagamento do tributo na esfera estadual, seja por concordância implícita com as infrações imputadas, e/ou conveniências econômicas (relação de custo-benefício em razão de anistia parcial) ou mesmo financeiras (linhas especiais de financiamento) ou ainda dificuldades na formulação pronta de uma defesa, é elemento que pesa no sentido do convencimento pelo cometimento das infrações apontadas. Porém, cada tributo tem as suas peculiaridades, cada esfera tributante sua competência própria, e cada processo sua amplitude de defesa e autonomia.

O empréstimo é da prova, ou seja, fatos, demonstrações, levantamentos, em função de que firma-se um convencimento, e não simplesmente das conclusões formais, ainda que tenha havido pagamento, ato de vontade que pode ter à base fatores diver-

L

A

sos de conveniências e/ou oportunidades, e que, naturalmente, não tem como ser erigido à condição de uma presunção jure et de jure de concordância com os fatos subjacentes, posto que a obrigação tributária, denunciadora da ocorrência concreta do fato gerador (imponível), é ex lege por excelência, e não ex voluntate.

Se a ação fiscal do imposto de renda firma-se exclusivamente em conclusões do fisco estadual, pela ocorrência de omissão de receita do ICM, recusando-se a autoridade de primeira instância a examinar os fatos que estão à base da apuração indireta dessa omissão de receita, apesar de provocada pelo contribuinte, e, demonstrando essa fragilidade, erros e falhas no levantamento feito pela fiscalização do ICM, resta abalada a prova que sustentou a conclusão de omissão de receita tomada como empréstimo, inviabilizando a cobrança que a teve como suficiente."

Assim, pois, é possível o empréstimo de provas, dos elementos embasadores da ação fiscal estadual para fins de incidência do IRPJ, desde que guardadas as devidas proporções e particularidades de cada espécie tributária, não se excluindo o seu exame na esfera federal. Desta forma, as provas levantadas pelo Fisco Estadual funcionariam como um parâmetro, uma orientação a ser seguida pelos Fiscais do IRPJ.

Entretanto, por outro lado, afasta-se a hipótese do empréstimo, apenas, das conclusões estaduais, ainda mais quando a contribuinte procura descaracterizar a ação estadual, demonstrando irregularidades ou falhas.

Aqui, no caso concreto, perfeitamente válido o empréstimo tomado junto ao Fisco Estadual porque foram aproveitadas não só as conclusões estaduais, mas também as provas. E mais, foram tais provas efetivamente analisadas, tanto assim que, inclusive, foi realizada uma diligência na empresa para verificar, justamente, os lançamentos realizados por decorrência, resultando em exclusão de parte da exigência.

Vencido esse ponto preliminar de mérito, cinco são as infrações imputadas à recorrente.



Acórdão nº 103-09.830

1º) DEDUÇÃO INDEVIDA DE MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICM COMO DESPESA OPERACIONAL. EXERCÍCIO DE 1983 e 1984.

Quanto a esse tópico, parte-se do disposto no art. 225, § 4º do RIR/80:

— "§ 4º - Não são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo."

Em regra geral, pois, as multas por infrações fiscais são indedutíveis. Como exceção, figuram aquelas de natureza compensatória e que não importem em falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Estas últimas são aquelas "relativas às obrigações acessórias que não se constituam em condição de lançamento normal", enquanto que as compensatórias destinam-se "a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido" (cfr. PN CST nº 61/79).

A multa deduzida pela recorrente, entretanto, não se enquadra nessas exceções, eis que se tratam, efetivamente, de multas por infração fiscal à legislação do ICM.

O fato de ter recolhido espontaneamente o ICM complementar não excluiu a exigência da multa, conforme sustenta a empresa, tanto assim que foi ela recolhida também.

A jurisprudência corrobora esta tese:

"IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - Multas fiscais - Indedutíveis as multas por infrações fiscais." (ac. 103-02.947, de Jun/80).

"IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - Multas fiscais - Indedutíveis as multas fiscais por desnecessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora." (ac..... 103-03.282, de Jan/81)



Portanto, indedutíveis as multas.

Contudo, no que se refere à parcela exigida no exercício de 1984, está ela cancelada, uma vez que se tomam os valores por exercício e não por processo, para fins de análise da possibilidade ou não de cancelamento. Aplicando-se a alíquota de 35% (cfr. demonstrativo de fls. 05) ao valor de Cr\$ 162.794,00, encontra-se Cr\$ 56.977,90, o qual, somado à multa de ofício de 50% (Cr\$ 28.488,95) resulta em Cr\$ 85,466,85, que transformada em cruzados converte-se para Cz\$ 85,46, montante cancelado pelo art. 29 do Decreto-lei nº 2.303, por se tratar de débito originário inferior a Cz\$ 500,00.

2ª) DIFERENÇA DE ESTOQUE DE MERCADORIAS VERIFICADA POR APURAÇÃO DO FISCO ESTADUAL.

A contribuinte realmente demonstrou ter corrigido suas falhas a nível estadual, entretanto, não se pode dizer o mesmo quanto às infrações federais. Para afastar esta exigência, necessário que se comprove a regularização na escrituração fiscal pertinente, com o devido registro no Livro Diário, o qual não foi apresentado.

Aliás, já houve diligência na empresa em primeira instância, quando se apurou que apenas parte dos valores foram reconhecidos posteriormente, tanto no Livros Fiscais, quanto Contábeis. Se tal verificado já ocorreu, somando-se ao fato de que a contribuinte não trouxe fotocópias dos registros contábeis restantes, conclui-se que eles inexistem, ou na mostragem a ela não interessou devendo, assim, ser mantida a exigência. . .

3ª) NOTAS FISCAIS DE ENTRADA DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS, APURADAS PELO FISCO ESTADUAL:

Aqui, também, a escrituração dos Livros de Entrada e Saída de Mercadorias não comprovam o reconhecimento contábil que deveria ter sido feito no Diário e na declaração de rendimentos.



4ª) VENDAS NÃO REGISTRADAS, APURADAS PELO F
ESTADUAL, POR ARBITRAMENTO DE 150% SOBRE O TOTAL DAS COMPRAS
ACIONADAS NO ITEM ANTERIOR.

Nas hipóteses em que comprovadamente as vendas s.
registros tomam como pressupostos as vendas também sem registros
somente se admite a tributação sobre o diferencial entre o valor
possível das vendas e o das compras, que, em casos tais são consi-
derados com custo de aquisição, pela íntima relação de causa e
efeito, aliás, na espécie, formalmente reconhecido pela própria
autoridade (fls. 2 verso e 3 - itens 1.3 e 1.4).

A diferença aqui portanto é de 50% (150% - 100%) ,
ou seja: valor de venda menos valor de compra.

5ª) PASSIVO FICTÍCIO.

Esse item foi objeto de diligência, cujo resultado
concluiu ser realmente fictício ou deficientemente comprovado só
o valor de Cr\$ 76.266,66 (fls. 99), haja vista que a data do ven-
cimento da respectiva duplicata era 28.12.82 e a sua baixa nos
registros fisco-contábeis ocorreu em janeiro de 1983.

Face ao exposto, voto no sentido de conhecer do re-
curso, por tempestivo, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial ,
a fim de excluir da exigência a parcela de Cr\$ 1.080.884,77 (Cr\$.
485.964,77 + Cr\$ 544.920), no exercício de 1983 e declarar cancel-
lado o débito fiscal relativo ao exercício de 1984.

Brasília-DF., em 04 de dezembro de 1989


DÍCLER DE ASSUNÇÃO

RELATOR