

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10530.000694/92-79
Sessão de : 21 de março de 1995
Recurso nº : 106.584
Recorrente : BRAGA & CIA. LTDA

ACÓRDÃO Nº : 103-16.148

Recorrida : DRF EM FEIRA DE SANTANA - BA

PROVA EMPRESTADA- As declarações contidas em procedimento do Fisco Estadual e descritas no Livro de Registro de Ocorrência, por si só, não implicam em omissão de registro de receitas, se a autoridade lançadora não se aprofundou nas investigações com vistas a caracterizar, adequadamente, a matéria tributável. A prova emprestada, em certos casos, deve servir como indicador da irregularidade e não como fato incontestável, sujeito a incidência do imposto de renda.

PEDIDO DE ESCLARECIMENTOS - O não atendimento por parte do contribuinte de pedido de esclarecimento no prazo estipulado pela Autoridade Fiscal não autoriza a manutenção do lançamento efetuado com base no Art. 678 Inciso II do RIR/80 se, de sua Impugnação, resultar patente que o lançamento, como concebido, está baseado em hipótese materialmente impossível. É necessário, nestes casos, o prosseguimento da auditoria fiscal para efeito de se apurar, com regularidade, a base impositiva do imposto para que o lançamento se legitime.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **BRAGA & COMPANHIA LTDA.**

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

Sala de sessões, em 21 de março de 1995


CANDIDO RODRIGUES NEUBER

- PRESIDENTE


OTTO CRISTIANO DE OLIVEIRA GLASNER

- RELATOR

Processo nr. 10530/000.694/92-79

Acórdão nr. 103-16.148

VISTO EM  FRANCISCO JOAQUIM DE SOUSA NETO
SESSAO DE: 19 MAI 1995

- PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CESAR ANTONIO MOREIRA, FLAVIO ALMEIDA MIGOWSKI, EDVALDO PEREIRA DE BRITO e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.



Processo nº: 10530.000694/92-79

Recurso nº : 106584

Acórdão nº : 103-16.148

Recorrente : BRAGA & CIA. LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado auto de Infração, em 20 de maio de 1992 (fls. 26 a 36 dos Autos), onde se exigiu Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, acrescido de multa e correção, inclusive TRD, como juros, no período compreendido entre fevereiro de 1991 a dezembro do mesmo ano, porque a Autuada houvera praticado as seguintes irregularidades:

1) OMISSÃO DE RECEITA - OMISSÃO DE COMPRAS

Omissão de saída de mercadorias constatada através de levantamento específico levantado pelo fisco estadual conforme "xerox" do Auto de Infração anexo a este.

A Autoridade Autuante anexou às fls. 04 a 07 dos Autos a cópias xerox do Livro de Ocorrências da autuada, onde a Autoridade Estadual lavrou seu termo de encerramento de ação fiscal. Naquele termo foi feita referência expressa, para o ano de 1986 que a cópia do demonstrativo de auditoria dos estoques seria entregue ao contribuinte na forma regulamentar (fl. 05 dos Autos). Para ano de 1988 a Autoridade Estadual se limitou a afirmar que o contribuinte houvera dado saída de mercadorias tributadas sem emissão do documento fiscal, sem fazer qualquer referência sobre a forma de apuração da irregularidade, nem acerca da existência de qualquer demonstrativo que viesse a ser entregue ao contribuinte na forma regulamentar (fl. 07 dos Autos).

A Autoridade Autuante capitulou a infração nos Arts. 157, 181, 172, 175, 177, 179 e 387 Inciso II, todos do RIR/80.

A omissão de receita referida pela Autoridade Autuante foi a que segue:

Ano Base de 1986 - Exercício Financeiro de 1987 - Cz\$ 711.463,53

Ano Base de 1988 - Exercício Financeiro de 1989 - Cz\$ 563.360,00

2) PASSIVO FICTÍCIO

Omissão de receita operacional caracterizada pela não comprovação das obrigações constantes no passivo circulante, na conta financiamento a curto prazo.

A Autoridade Autuante capitulou a infração nos Arts. 179, 180 e 387 Inciso II, todos do RIR/80.

Processo nº: 10530.000694/92-79

Recurso nº : 106584

Acórdão nº : 103-16.148

Recorrente : BRAGA & CIA. LTDA.

Em 08 de maio de 1992 a Autoridade Autuante intimou o contribuinte para que comprovasse os saldos das contas de passivo que registravam valores referentes a financiamentos de curto e longo prazo e fornecedores, constantes dos balanços encerrados em 31 dezembro de 1989 e 31 de dezembro de 1990, acompanhada, a comprovação dos respectivos títulos, assinados pelo contribuinte ou pessoa responsável, no prazo de 48 horas (fl.03 dos Autos).

A exigência recaiu exclusivamente sobre os financiamentos de curto prazo, como segue:

Ano Base de 1989 - Exercício Financeiro de 1990 - NCZ\$ 11.855.109,00

Ano Base de 1990 - Exercício Financeiro de 1991 - CR\$ 1.462.228,00

3) DESPESA\CUSTO INEXISTENTE

Glosa de despesas operacionais, tendo em vista a não comprovação por parte da empresa fiscalizada, com documentação hábil e idônea das despesas escrituradas nos Anos Bases de 1989 e 1990, referentes as despesas financeiras constantes de sua escrituração contábil, lançadas no quadro 13 item 12 das declarações de rendimentos apresentadas.

A Autoridade Autuante capitulou a infração nos Arts. 154, 157, 191 e 387 Inciso I, todos do RIR/80.

Em 08 de maio de 1992 a Autoridade Autuante intimou o contribuinte para que comprovasse os saldos da conta "Juros e Despesas Bancárias" (Despesas Financeiras) constantes dos balanços encerrados em 31 dezembro de 1989 e 31 de dezembro de 1990, com documentos hábeis e idôneos, no prazo de 48 horas (fl.03 dos Autos).

As despesas foram glosadas como segue:

Ano Base de 1989 - Exercício Financeiro de 1990 - NCZ\$ 1.221,328,00

Ano Base de 1990 - Exercício Financeiro de 1991 - CR\$ 172.609.677,00

Finalmente a Autoridade Autuante compensou os prejuízos fiscais apurados nos anos de 1989 e 1990 para efeito da determinação da base de cálculo da exigência como imposta no Auto de Infração.

processo nº: 10530.000694/92-79

recurso nº: 106584

acórdão nº: 103-16.148

recorrente: BRAGA & CIA. LTDA.

Tempestivamente a Autuada Impugnou a exigência (fls. 35 a 37 dos Autos), alegando o que segue:

1) OMISSÃO DE RECEITA

A lançamento referente ao exercício financeiro de 1987, período-base de 1986, não poderia ser realizado porque já decaíra o prazo para a fazenda constituir o crédito tributário nos termos do Art. 711 do RIR/80.

O lançamento referente ao exercício financeiro de 1989, período-base de 1988, foi efetuado com base em dados do Fisco Estadual, sem que a Autoridade da Receita Federal comprovasse a omissão praticada, efetuando, ela própria, os cálculos, o que não ocorreu. Acrescentou, ainda, que omissão de compras é redução de custos, com o conseqüente aumento do lucro e não redução de lucro.

2) PASSIVO FICTÍCIO

A Autoridade Autuante, no exercício financeiro de 1990, período-base de 1989, desconsiderou e glosou o montante de NCZ\$ 11.855.190,00 referente ao passivo de curto prazo junto a instituições financeiras. A Impugnante insistiu na verdade do saldo daquela conta e como prova do alegado trouxe documentos referentes a operações financeiras celebradas com o Banco do Brasil SA, Banco do Nordeste SA e Banco do Estado da Bahia SA.

A Autoridade Autuante, no exercício financeiro de 1991, período-base de 1990, desconsiderou e glosou o montante de CR\$ 1.462.228,00 referente ao passivo de curto prazo junto a instituições financeiras. A respeito a então Impugnante alegou que não usa destes artifícios, trazendo para efeito de caracterizar a correção dos seus lançamentos, operações contratadas junto ao Banco do Brasil SA, Banco do Nordeste SA e Banco do Estado da Bahia SA.

3) DESPESA/CUSTO INEXISTENTE

A então Impugnante com referente a glosa de tais despesas fez uma apreciação pouco precisa a respeito, uma vez que entendeu que o item se referia também a passivo fictício, mas anexou documentos obtidos junto às mesmas instituições acima referidas como prova da improcedência da exigência.

Processo nº: 10530.000694/92-79

Recurso nº : 106584

Acórdão nº : 103-16.148

Recorrente : BRAGA & CIA. LTDA.

Finalmente, se insurgiu a Impugnante contra o enquadramento, para efeito de justificar o lançamento de ofício, do contribuinte nos Arts. 676 e 678 do RIR/80, uma vez que somente no momento de sua Impugnação é que pode atender a intimação para esclarecer os saldos da contas do passivo e das despesas financeiras, dado que o prazo, anteriormente concedido, de 48 horas não era razoável para que obtivesse junto as instituições financeiras a documentação exigida. Em seguida, anexou cópias xerox de documentos, referentes a contratos celebrados com instituições financeiras (fls. 38 a 63 dos Autos).

Sem qualquer outra apreciação sobre os fatos, objeto da autuação, solicitou fosse julgada improcedente a ação fiscal, cancelado o crédito tributário e arquivado o processo.

Às fls. 65 dos Autos foi proferido despacho e designado servidor para cumpri-lo no sentido de confirmar se a omissão de saídas, referente ao exercício financeiro de 1989, período-base de 1988, no montante de Cr.\$ 563.000,00 foi oferecida a tributação e se as cópias xerox de fls. 38 a 63 dos Autos confere com os originais.

O Servidor designado em diligência efetuada concluiu que não houve lançamento no Livro Diário da Omissão de receita citada no item "1" da Informação Fiscal e que efetivamente existiam os originais dos documentos citados no item "2" da Informação Fiscal. Os termos da referida diligência foi lavrado em 17 de março de 1993.

Em seguida, foi efetuada a juntada da Informação fiscal (fls. 80 a 82 dos Autos) onde a Autoridade Autuante se manifestou como segue:

OMISSÃO DE RECEITA

Somos favoráveis a alegação de decadência referente ao lançamento referente ao exercício financeiro de 1987, período-base de 1986, porque quando efetuado em 10.06.1992, data da ciência do Contribuinte, já havia decaído o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário.

Quanto a exigência referente ao exercício financeiro de 1989, período-base de 1988, uma vez que efetuada diligência para verificação se o Contribuinte tinha oferecido a tributação a omissão e foi detectada que o mesmo não ocorrera, somos favoráveis a manutenção do crédito tributário.

so nº: 10530.000694/92-79

rso nº : 106584

ção nº : 103-16.148

orrente : BRAGA & CIA. LTDA.

PASSIVO FICTÍCIO

Em sua Informação a Autoridade Atuante concluiu que no exercício financeiro de 1990, período base de 1989, de um montante de NCZ\$ 11.855.109, a Impugnante lograra comprovar NCZ\$ 9.760.523,99 e NCZ\$ 1.273.376,75 num total de NCZ\$ 11.033.900,74, restando sem comprovação o valor de NCZ\$ 821.208,26, uma vez que não foi juntado nenhuma documentação hábil que comprovasse o valor do passivo conforme preceitua o Art. 15 do Decreto nº 70.235/72.

No que se refere ao exercício financeiro de 1991, período-base de 1990, concluiu a Autoridade Atuante que o contribuinte simplesmente apresentou uma relação discriminando os totais de todo o passivo circulante e passivo exigível a longo prazo, não sendo possível se saber os saldos devedores em 31.12.90, da conta passivo circulante (financiamentos a curto prazo). Desta forma, a Autoridade opinou pela manutenção integral da exigência incidente sobre o valor de Cr\$ 1.462.228,00

DESPESA/CUSTO INEXISTENTE

A Autoridade Atuante, em sua Informação, alegou que o Autuando não mencionou, nem anexou documentos hábeis e idôneos que comprovasse a glosa de despesa operacionais (despesas financeiras) efetuadas no exercícios financeiros de 1990 e 1991, períodos-base de 1989 e 1990, respectivamente. Entretanto, sugeriu a retificação da exigência em virtude de ter cometido equívoco quando de sua formulação.

Estabelecido o litígio foi proferida Decisão pela Delegacia da Receita Federal, em Feira de Santana, que acompanhou Parecer emitido por aquela Delegacia, nos seguintes termos:

OMISSÃO DE RECEITA

1) Não houvera decaído o direito da Fazenda Nacional de Lançar o crédito tributário referente ao exercício financeiro de 1987, face o disposto no Código Tributário Nacional que dispõe que a contagem do prazo decadencial somente começa a fluir no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (no caso a partir de primeiro de janeiro de 1988). Mesmo que se queira levar em conta a data de apresentação da declaração de rendimentos da pessoa Jurídica , esta cai em ocasião posterior ao do início da ação fiscal.

Processo nº: 10530.000694/92-79

Recurso nº : 106584

Acórdão nº : 103-16.148

Recorrente : BRAGA & CIA. LTDA

2) Irretocável o conteúdo da autuação, inclusive por ser fantasiosa a alegação de que omissão de compras aumenta o lucro e, portanto, o imposto calculado.

Desta forma foram mantidas as exigências fiscais do item, como concebidas no Auto de Infração, mesmo considerando que a Autoridade Autuante houvera reconhecido que o direito da Fazenda Nacional de lançar o crédito tributário referente ao exercício de 1987, já houvera decaído.

PASSIVO FICTÍCIO

1) O saldo das operações com o banco do Estado da Bahia SA. não está demonstrado nos documentos de filhas 49 a 55. Os documentos são contratos e a comunicação (folha 49) se referem a despesas financeiras durante o ano, não ficando demonstrado o quantum restante, no final do ano.

2) Somente ficaram comprovados nesta conta para o ano de 1989 o montante de NCz\$ 10.842.970,99 nesta conta para o período-base de 1989.

3) Para o período-base seguinte nenhum documento foi apresentado que pudesse o saldo da conta no montante de Cr\$ 1.462.228,00.

Acrescentou, ainda, o Parecer seguido pela Decisão Recorrida que os contratos de mútuo apresentados comprovam a existência das operações mas não indicam a posição das mesmas ao fim de cada período-base. Por fim se insurgiu contra os documentos anexado às fls. 71 e 72 do Autos que os mesmos estavam ilegíveis adulterados e não autenticados pelo seu emitente putativo e que não podem ser tomados em consideração para nenhum efeito.

DESPESA/CUSTO INEXISTENTE

1) O único documento capaz de comprovar despesas operacionais realizadas pela empresa, com referência às operações financeiras discutidas é o de folha 49, ondem constam no ano base de 1989, NCz\$ 22.949,50 de Juros e NCz\$ 54.979,81 de prestações pagas e, no ano base de 1990, NCz \$ 3.828.045,67 de juros e NCz\$ 439.415,46 de prestações pagas. São esses apenas os valores que podem ser excluídos do levantamento praticado pelo fisco.

Processo nº: 10530.000694/92-79

Recurso nº : 106584

Acórdão nº : 103-16.148

Recorrente : BRAGA & CIA. LTDA.

2) Finalmente, acrescentou Parecer, em comentário adicional, que o Agente do Fisco, ao pedir a documentação que a empresa usou para registrar os fatos de sua vida operacional em sua escrita, não estava exigindo que ela fosse buscar em estabelecimentos bancários e, por isso, não precisava conceder qualquer prazo. O pressuposto é que a documentação estivesse com a empresa, pois ela precisou desses para fazer sua escrituração, deveria por força de lei tê-los sob sua guarda enquanto não prescrevessem eventuais ações referentes a esses fatos. Descabido portanto o protesto da Autuada.

Não consta do processo que a Autuada fora Intimada da Decisão, entretanto compareceu, em 16 de agosto de 1993, interpondo recurso ao 1º Conselho de contribuintes e mantendo todas as razões já expostas em sua peça impugnatória. Na folha 106 dos Autos Autoridade Administrativa informou que não foi acusado o registro do AR. Em seguida o processo foi encaminhado ao 1º Conselho de Contribuintes.

É O RELATÓRIO



Processo nº: 10530.000694/92-79

Recurso nº : 106584

Acórdão nº : 103-16.148

Recorrente : BRAGA & CIA. LTDA.

VOTO

Conselheiro OTTO CRISTIANO DE OLIVEIRA GLASNER, Relator:

Como não consta dos Autos a data da Intimação, é de se considerar saneado o processo pelo comparecimento da Recorrente. O Recurso é tempestivo. Desta forma, satisfeitos todos os pressupostos para o desenvolvimento válido e regular do processo, dele conheço.

As questões objeto da autuação, mantidas em parte pela Decisão Recorrida, podem ser descritas como segue:

a) Omissão de receita apurada, exclusivamente, com base nas anotações procedidas por autoridade do fisco estadual no livro de ocorrências da Recorrente;

b) passivo fictício, ou como definido posteriormente pela Decisão Recorrida, passivo não comprovado, uma vez que não caracterizada a hipótese, prevista no Art. 180 do RIR/80, como capitulado no Auto de Infração.

c) despesas financeiras não comprovadas, uma vez que os contratos de mútuo anexados pela Recorrente aos autos, segundo a Decisão recorrida, apenas provam a existência das operações, mas não tem o condão de provar o saldos passivos nem o registro das despesas financeiras, diretamente relacionadas com estes saldos. Os lançamentos contábeis, segundo a Decisão Recorrida somente poderiam ser efetivados à vista de documentos emitidos pelas instituições financeiras.

OMISSÃO DE RECEITA

A Decisão Recorrida não acatou a arguição, da então Impugnante, de que o direito de lançar o tributo incidente sobre fatos ocorridos no período-base de 1986, exercício financeiro de 1987, já houvera decaído. Esta questão não merece maiores aprofundamentos, porque a Recorrente em seu recurso não insistiu na tese da decadência. Por outro lado, no processo não foi anexada a declaração do exercício de 1987 da Recorrente, fato indispensável para o convencimento de que o prazo decadencial já houvera fluído. Entendo que o Recibo de Entrega da Declaração e Notificação de Lançamento faz com que o prazo decadencial comece a fluir da data da entrega da declaração.

Processo nº: 10530.000694/92-79

Recurso nº : 106584

Acórdão nº : 103-16.148

Recorrente : BRAGA & CIA. LTDA.

Como o Auto de Infração somente foi lavrado em 20 de maio de 1992, e intimado o contribuinte em 10 de junho de 1992, aparentemente já houvera transcorrido o prazo decadencial, caso a declaração de rendimentos, houvesse sido tempestivamente entregue, com a emissão do Recibo de Entrega e Notificação de Lançamento.

Entretanto, aspecto de maior relevância é o de que tanto para o exercício financeiro de 1987, quanto para o exercício financeiro de 1989, a Autoridade Autuante valeu-se, exclusivamente, para efeito de lastrear sua exigência, das anotações contidas em folhas do livro de Ocorrências da Recorrente, cujas cópias foram anexadas aos Autos.

Naquele livro consta que a Autoridade Estadual, no período de 1986, constatou omissão de vendas no montante de Cz\$ 711.463,53 apurada através de Auditoria de Estoques. e que no ano de 1988 houvera dado saída de mercadorias tributadas, sem emissão do documento fiscal, sem fazer qualquer referência a forma de apuração da irregularidade.

De uma forma ou de outra quando as autoridades estaduais, através da análise da movimentação dos estoques do contribuinte apura diferença, a preço de custo., atribui ao saldo da diferença um percentual de lucratividade para efeito de lançamento do ICM ou ICMS.

Como a Autoridade Federal pretendeu caracterizar o fato como omissão de receita, em virtude de ter ocorrido omissão de compras, o valor que serviria de base para a autuação não poderia corresponder ao valor lançado pelo fisco estadual, porque este valor sempre estará acrescido de um percentual de lucratividade. Somente a vista do demonstrativo de evolução dos Estoques a preço de custo é que a Autoridade Federal poderia concluir sobre o efetivo valor correspondente a omissão de compras.

As Autoridades Fazendárias Estaduais apuram as irregularidades no recolhimento do ICM ou ICMS, através de dois procedimentos básicos, a saber:

a) Comparando o volume das operações registradas no Livro de Registro de saídas com o total das vendas registradas nos livros contábeis, nas rubricas "vendas" ou "mercadorias", quando utilizada como conta mista.

b) Pelo levantamento físico do Estoque.

Arso nº : 106584

Ordão nº : 103-16.148

Corrente : BRAGA & CIA. LTDA.

No primeiro procedimento é evidente que a irregularidade apurada decorre exatamente do reconhecimento da receita na contabilidade, mas não considerada no livro de apuração do ICM ou ICMS. Neste caso não há como se pretender reflexo na base do imposto de renda, uma vez que a Fazenda Estadual apura a irregularidade com base nos registros contábeis.

No segundo procedimento as Autoridades Estaduais abandonam a comparação com os registros contábeis e apuram as irregularidades através do exame do documentário fiscal com base nas notas de entradas e saídas de mercadorias. Neste caso a movimentação dos estoques é apurada e registrada em um documento que acompanha os autos de infração denominado, em alguns estados, "LEVANTAMENTO FÍSICO DO ESTOQUE".

O citado DOCUMENTO é composto, normalmente, de três colunas:

a) A primeira coluna expressa o estoque inicial e a movimentação de entradas e saídas no período considerado.

b) a segunda coluna reflete o estoque final resultante da movimentação e, em seguida, o estoque final apurado por levantamento físico. Caso o período fiscalizado seja pretérito, inviabilizando a contagem física dos estoques por parte das Autoridades Fiscais, os valores considerados no segundo item da segunda coluna corresponde aos valores extraídos do inventário do contribuinte.

c) A terceira coluna, apurada por diferença, conclui pela omissão de saída caso o estoque apurado por levantamento ou extraído do inventário seja inferior àquele apurado em função da análise das entradas e saídas.

Como o exame procedido considera as quantidades adquiridas e saídas é necessário atribuir valor a omissão praticada, uma vez que somente é conhecido o valor do custo de aquisição.

Sempre estará anexado ao Auto o documento "LEVANTAMENTO FÍSICO DO ESTOQUE". Contudo, o que caracteriza de forma definitiva a apuração com base neste procedimento é a necessidade de se atribuir, às omissões praticadas, um percentual de lucratividade, uma vez que a omissão é apurada com base no custo de aquisição e o ICM incide sobre o valor agregado.

Processo nº: 10530.000694/92-79

Recurso nº : 106584

Acórdão nº : 103-16.148

Recorrente : BRAGA & CIA. LTDA.

Face todas estas dificuldades, a jurisprudência administrativa, predominantemente, não tem admitido a prova emprestada do fisco estadual, para efeito de lançamento na órbita Federal. Com efeito, nestas situações há necessidade de um mínimo de auditoria própria, até porque a base de cálculo considerada para o ICM ou ICMS jamais será a mesma que a do Fisco Federal. A primeira contemplará um percentual de lucratividade arbitrado, face a incidência sobre o valor agregado, enquanto que na segunda, porque baseada em omissões de compra, respeitará os valores dos custos de aquisição.

Emerge do Auto Infração que a pretensão foi a de tributar a omissão de compras. Não se determinou efetivamente a diferença de estoque nem atentou a Autoridade Autuante para o fato de que no exercício de 1989, não foi feita no Livro de Ocorrências nenhuma referência a auditoria de estoques, o que autoriza a conclusão de que a falta de emissão do documentário fiscal decorreu do confronto com os registros contábeis da Recorrente.

Entendo, por todo o exposto, que não deve prosperar a Autuação referente a este item porque não fundamentada em processo administrativo próprio. Entendo ainda que a diligência efetuada com o objetivo de sanear a irregularidade em nada robusteceu a prova dos Autos, uma vez que apenas constatou que não houvera sido efetuado o registro da base de cálculo para efeito de incidência do ICM. Mesmo admitindo-se a pertinência do Auto de Infração Estadual, com certeza, o valor a ser considerado pelo Fisco Federal seria outro, porque não contemplaria o arbitramento da lucratividade como ocorre na órbita Estadual.

Acrescente-se, que a capitulação legal adotada no Auto de Infração, Art. 181 do RIR/80, que trata dos aportes de capitais efetuados pelos sócios das empresas sem a comprovação do efetivo trânsito do numerário e origem dos recursos, nada tem a ver com a hipótese fática, objeto da demanda.

PASSIVO FICTÍCIO

DESPESA/CUSTO INEXISTENTE

Processo nº: 10530.000694/92-79

Recurso nº : 106584

Acórdão nº : 103-16, 148

Recorrente : BRAGA & CIA. LTDA.

Nestes dois itens, O Auto de Infração, A Impugnação da Recorrente, A Informação Fiscal e, finalmente, a Decisão Recorrida além de serem conflitantes entre si servem para demonstrar que o objeto da Autuação nunca foi tratado de forma coerente e clara.

Inicialmente a Autoridade Autuante Tributa com base em passivo fictício, Art. 180 do RIR 80, o saldo da Conta Financiamento a Curto Prazo, demonstrado no Balanço da Recorrente dos períodos-base de 1989 e 1990, porque esta não houvera atendido a pedido de Esclarecimento formulado pela Autoridade Autuante, para que no prazo de 48 horas, a recorrente comprovasse com documentos hábeis e idôneos, inclusive os respectivos títulos assinados pelo contribuinte ou pessoa responsável, o saldo da conta de passivo representativa de financiamentos bancários e fornecedores e o saldo da conta despesas financeiras.

Este foi o motivo que deu origem a Autuação. Como a Recorrente, no prazo concedido, não apresentou os documentos solicitados, o saldo integral dessas contas foram tributados. O saldo do passivo bancário, com base na presunção de omissão de receita, Art. 180 do RIR/80 e o saldo da conta que registrou as despesas bancárias, como despesas inexistentes, capitulando-se a infração no Art. 191 do RIR/80.

A Recorrente em sua Peça Impugnatória apresenta uma série de documentos, entre eles o contratos de financiamento, Cédula de Crédito Industrial nº 88/01285-9 no valor de Cz\$ 90.000.000,00, com vencimento para 26.04.89, Aditivo e Retificação e Ratificação desta Cédula; Cédula Industrial nº 88/00484-8 no valor de 75.137.000,00, com vencimento para 29 de novembro de 1988 e finalmente Escritura Pública de confissão e assunção de dívida com garantia hipotecária e pignoratícia, lavrada em 28 de junho de 1990.

Juntou, ainda, a Recorrente, Contratos FINAME cujo agente financeiro fora o Banco do Estado da Bahia nos seguintes valores: o primeiro no montante de Cz\$ 4.992.726,30 celebrando em 26 de maio 05 de 1988, para pagamento em sessenta meses, portanto com vencimento previsto para junho de 1993; o segundo no montante de Cz\$ 21.612.326,00, celebrado em 05 de setembro de 1988, para pagamento em 60 meses, vencendo-se a última prestação em 09 de setembro de 1993. Todos esses contratos estavam sujeitos encargos "del credere" de 2,5% ao ano, juros de 4% ao ano, reajuste monetário de acordo com as Obrigações do Tesouro Nacional - OTN e comissão de reserva de capital de 0,1% ao mês.

Apresentados todos esses documentos a Autoridade Autuante apenas concorda com a redução do passivo fictício no ano de 1989 de valores correspondentes a dívida junto ao banco do Brasil, nominalmente citada por aquela instituição financeira, para o período-base de 1989 e mantém a exigência referente ao passivo arrolado para o mesmo período junto ao

Processo nº: 10530.000694/92-79

Recurso nº : 106584

Acórdão nº : 103-16.148

Recorrente : BRAGA & CIA. LTDA.

agente financeiro repassador do FINAME. Para o período base seguinte mantem a exigência referente ao passivo. No que se refere as despesas financeiras mantem a glosa em ambos os períodos-base, mesmo estando de posse de documentos que comprovavam obrigações junto àquela instituição financeira até o ano de 1993. Acrescente-se que as regras de remuneração dos financiamentos estavam descritas nos documentos anexos aos Autos.

A argumentação sempre foi a de que a Recorrente não lograra comprovar com documentos hábeis e idôneos as despesas e saldo do passivo. A Decisão recorrida chegou a afirmar expressamente que os contratos de mútuo apresentados comprovavam a existência das operações mas não indicavam a posição das mesmas ao fim de cada período-base. Tanto a Autoridade Autuante como a Autoridade Julgadora somente estariam satisfeitas se os documentos ou títulos estivessem autenticados pelos seus emitentes, e identificassem precisamente o valor escriturado, caso contrário não seriam aceitos.

Os registros contábeis ou são efetuados com base em documentos que implique na modificação patrimonial da entidade, normalmente resultante da celebração de negócios com terceiros, ou decorrem de expressa autorização legal. Não se pode solicitar o documento hábil e idôneo que lastreou o registro da correção monetária. Esta decorre da Lei. A Contabilidade registra a compra com base em documento, registra a venda com base em documento, mas não registra extratos bancários, estes servem tão somente para análise e conciliações.

As Despesas financeiras, as variações monetárias e as despesas bancárias, têm sua regra de apropriação determinada por lei. Deverão ser apropriadas "pro rata tempore", ou seja, com base no regime de competência. Conhecido o negócio jurídico e a regra de emuneração descrita no contrato de mútuo, os registros contábeis deverão ser efetuados com base no contrato. Qualquer outro documento fornecido pela instituição financeira servirá apenas para acompanhamento, mas o documento que lastreia a legitimidade do registro é o contrato de mútuo.

Estes contratos foram fornecidos pela Recorrente, entretanto as Autoridades não quiseram-se a afirmar que os mesmos comprovavam a operação e não os saldos das contas. A Recorrente inicialmente foi tributada com base no Art. 180 do RIR/80, passivo fictício, e apresentou documentação comprobatória de que era devedora de instituições financeiras, juntando os contratos de mútuo ao processo. Em nenhum momento, a Recorrente foi obrigada a apresentar uma planilha de apropriação das despesas decorrentes das operações de mútuo. A exigência sempre foi no sentido de apresentação de documentos coincidentes em valores.

Processo nº: 10530.000694/92-79

Recurso nº : 106584

Acórdão nº : 103-16.148

Recorrente : BRAGA & CIA. LTDA.

Além disso, a Decisão Recorrida reconheceu, expressamente, que infração não deveria ser caracterizada como passivo fictício, apesar, da infração ter sido capitulada como tal, o que autorizava a presunção de omissão de receita, pela existência de obrigações já pagas em contas do passivo.

O Auto de Infração, não resultou efetivamente, de uma auditoria realizada pela Autoridade Fiscal nas Contas da Recorrente, sua origem foi o não oferecimento em 48 horas dos documentos de necessários a auditoria. Fornecidos os documentos estes não foram apreciados, nem auditados com base nas informações neles contidas.

A decisão do lançamento de ofício, como concebida, foi lastreada nos comandos normativos que emanam dos Arts. 676 e 678 do RIR/80 que autoriza a iniciativa por parte da Autoridade Administrativa quando o contribuinte deixar de atender pedido de esclarecimento que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente. Neste caso, a Autoridade Administrativa poderá abandonar as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixar os rendimentos tributáveis quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados.

Por seu turno o Art. 677 do RIR/80 informa que o processo de lançamento de ofício será iniciado por despacho mandando intimar o interessado no prazo de 20 dias, para prestar os esclarecimentos, quando necessários.

A Autoridade Autuante em 28 de abril solicitou os livros da recorrente, estabelecendo um prazo de vinte e quatro horas para sua apresentação. Em oito de maio solicitou esclarecimentos, a serem apresentados no prazo de 48 horas, quando o Art. 677 do RIR/80 estabelece um prazo de 20 dias. Em 20 de maio, transcorridos, apenas 15 dias da data de intimação lavrou o auto de infração. Prestados os esclarecimentos solicitados, quando da apresentação da peça Impugnatória da recorrente estes não foram considerados plenamente.

O § 2º Art. 678 do RIR/80 expressamente dispõe que os esclarecimentos prestados somente poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexactidão.

Estou convencido que o entendimento manifestado pela Decisão Recorrida, no sentido de que os contratos de mútuo, anexados aos Autos, somente teriam o condão de provar existência da operações bancárias e não o saldo das contas de passivo e de despesa não atende ao comando normativo que emana do supra citado dispositivo legal.

Processo nº: 10530.000694/92-79

Recurso nº : 106584

Acórdão nº : 103-16.148

Recorrente : BRAGA & CIA. LTDA.

A verdade é que pelas provas constantes dos Autos , resta claro que nos exercícios considerados necessariamente a Recorrente era devedora, portanto possuía passivo bancário e, neste caso, necessariamente, também deveria ter apropriado despesas referentes financeiras referentes aos contratos anexados.

Entendo, ainda, que Autoridade Julgadora, quando reconheceu que a hipótese, objeto da demanda, não era de passivo fictício, que autoriza a presunção legal de omissão de receita, mas de passivo não comprovado, não poderia se furtar, para efeito de caracterização da infração, de apurar as contrapartidas dos registros do passivo impugnado.

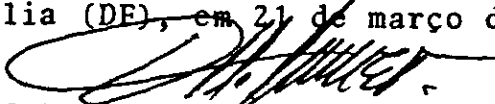
Se a contrapartida houvesse sido uma conta de despesa o que efetivamente se estaria tributando era o excesso de despesa, e, neste caso, o auto de infração estaria tributando duplamente o mesmo fato. Se a contrapartida fosse uma conta que registrasse disponibilidades o que se estaria tributado era o justo fictício para efeito de ajustar o caixa físico ao caixa contábil, neste caso, a hipótese seria de omissão de receita. Se a contrapartida do registro do passivo não comprovado fosse uma conta de ativo permanente, por exemplo, o que deveria ser tributado era a depreciação ou baixa deste ativo, se igualmente não fosse comprovada sua existência física, ou omissão de receita, caso o ativo existisse, porque, presumidamente, adquirido com recursos estranhos à contabilidade.

De qualquer forma, somente partindo-se de fatos conhecidos e verdadeiros é que o aplicador da lei pode e está autorizada a construir o raciocínio lógico e jurídico da presunção, caso contrário, a exigência imposta pelo poder e dever de tributar, estará subtraída dos elementos essenciais para seu desenvolvimento válido e regular.

Entendo, ainda, que qualquer diligência não seria suficiente para esclarecer os aspectos não definidos na autuação, a não ser que fosse efetivada de forma tão abrangente que assumira a feição própria da auditoria fiscal, uma vez que esta não foi realizada no curso da ação.

Por todo o exposto, Voto no sentido de DAR PROVIMENTO INTEGRAL ao Recurso para reconhecer a improcedência da exigência tributária como concebida.

Brasília (DF), em 21 de março de 1995


OTTO CRISTIANO DE OLIVEIRA GLASNER - RELATOR

