



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

lam-2

Processo nº : 10660.001209/92-44

Recurso nº : 106.260

Matéria : IRPJ - Exs. 1988 a 1992

Recorrente : MINERAÇÃO ANDRADENSE LTDA

Recorrida : DRF em VARGINHA-MG

Sessão de : 13 de setembro de 1994

Acórdão nº : 107-01.547

IRPJ - DESPESAS COM SEGUROS - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA - GLOSA - CABIMENTO - A apropriação indevida de despesas com seguros impõe a sua glosa.

BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE - INEXISTÊNCIA DE PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS - GLOSA - CABIMENTO - Impõe-se a glosa de despesas com a baixa de bens do ativo permanente quando restar provado não ter o contribuinte nenhum elemento de prova para suportar o procedimento adotado.

EXAUSTÃO INCENTIVADA - RIR/80, ARTS. 217, § ÚNICO E 218 - PN CST 44/77 - GLOSA - IMPROCEDÊNCIA - Tendo o contribuinte contabilizado a título de exaustão incentivada importância correspondente a 20% da receita bruta auferida, improcede a glosa pela simples consideração de que não teria havido adequada contabilização de correção monetária.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE - REGISTRO DOS DISPÊNDIOS COMO DESPESAS - GLOSA - CABIMENTO - Procede a glosa de dispêndios relativos a bens de natureza permanente, registrados indevidamente como despesas.

DISPÊNDIOS REGISTRÁVEIS NO ATIVO DIFERIDO - CONTABILIZAÇÃO EM DESPESAS - GLOSA - CABIMENTO - Procede a glosa de dispêndios registráveis no ativo diferido, contabilizados indevidamente em despesas.

SALDO CREDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA - CABIMENTO - EFEITOS DA RESERVA OCULTA - CABIMENTO - Procede o saldo credor de correção monetária aflorado em razão de dispêndios classificáveis no ativo



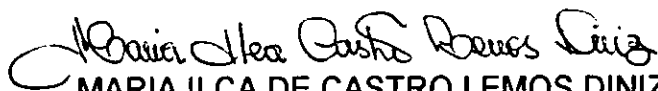
Processo nº : 10660.001209/92-44
Acórdão nº : 107-01.547

diferido. Cabível, entretanto, nos exercícios subsequentes, os efeitos da reserva oculta formada.

EMBARGOS DE TRD - Incabível a cobrança de TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MINERAÇÃO ANDRADENSE LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 1,982.032,10, Cz\$ 16.174.524,98, Ncz\$ 263.696,97, Cr\$ 2.174.448,01 e Cr\$ 10.769.185,84 (padrão monetário à época) dos anos-base de 1987 a 1991 respectivamente, reconhecer o direito aos efeitos da reserva oculta aflorada em razão dos bens/valores ativáveis de ofício (item 7 do Termo Verif. Fiscal) bem como afastar do valor remanescente os juros de mora equivalentes à TRD anteriores a 01/08/91, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA ILCA DE CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 OUT 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, EDSON VIANNA DE BRITO, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, PAULO ROBERTO CORTEZ e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

3

PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44

RECURSO Nº 106.260

ACÓRDÃO Nº 107-1.547

RECORRENTE: MINERAÇÃO ANDRADENSE LTDA.

RECORRIDA: DRF EM VARGINHA/MG

RELATÓRIO

Contra a empresa, acima identificada, foi lavrado o auto de infração IRPJ, relativo aos exercícios de 1988, 1989, 1990, 1991, 1992, no montante de 298.531,55 UFIR, a título de IRPJ, multa e acréscimos cabíveis (fls. 72).

Inconformada, a contribuinte impugnou a exigência, apresentando suas razões de discordância.

A fiscalização, em cumprimento ao disposto no artigo 19 do Decreto 70.235/72, manifestou-se nos autos.

A ação fiscal, que penalizou a contribuinte, teve sua origem na infração caracterizada pelas seguintes irregularidades, especificadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 69 a 71:

1- Glosa de Quotas de Exaustão-conta; "Quota de Exaustão." - Valores a tributar:

ano-base 1987: Cz\$ 1.982.032,10

ano-base 1989: Ncz\$ 10.771,57

(documentos às fls. 06 a 11)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

4

**PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547**

2- Despesas com Seguros-Postergação e Glosa-Conta "Despesa com Seguros".

2.1- Postergação do IR, exercício 1989, causado pelo pagamento antecipado de despesas com seguros competentes ao exercício seguinte.

**Valor total antecipado em 1988 (exer. 1989) - Cz\$ 347.157,94.
(documentos de fls. 12 a 14)**

**2.2- Despesa lançada indevidamente - Cz\$ 108.208,33 em 1988 (exerc. 1989)
(documento de folha 15)**

3- Glosa de despesas com veículos e de conservação de bens e instalações - Contas: Serviços de terceiros e outros custos.

Total das despesas glosadas em 1988: Cz\$ 32.387.645,00

Total das despesas glosadas em 1989: Ncz\$ 844.343,20

4- Glosa de:

A- Despesas com Manutenção de Veículos

B- Serviços de Terceiros

C- Material de Consumo

D- Despesas de Manutenção de Máquinas

**Valor glosado em 1989 (exerc. 1990) - Ncz\$ 4.615,00
(documentos de fls. 57 a 61)**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

5

**PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547**

5- Glosa da despesa com baixa de bens-contas: Bens baixados por obsolescência.

**Valor dos bens baixados em 1988 (exerc. 1989) - Cz\$ 5.169.089,08
(documentos de fls. 62 a 67)**

**6 - Glosa de despesas com correção monetária do balanço-conta:
Capital - Valores a tributar:**

ano-base 1988: Cz\$ 16.174.524,98

ano-base 1989: Ncz\$ 252.885,10

ano-base 1990: Cr\$ 2.174.448,01

ano-base 1991: Cr\$ 10.769.185,94

(documentos de fls. 06 a 09)

Demonstrativo de correção monetária à folha 68.

7- Saldo credor de Correção Monetária

Conta: Ativo Diferido

Valores a tributar:

ano-base 1988: Cz\$ 16.332.718,22

ano-base 1989: Ncz\$ 1.540.310,76

ano-base 1990: Cr\$ 19.162.753,52

ano-base 1991: Cr\$ 91.235.314,57

demonstrativo de correção monetária à folha 18 e 19

8- Resumo dos valores tributáveis apontados nos itens 1 a 7 deste termo:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

6

**PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547**

ex. 1988/87: Cz\$ 1.982.032,10

ex. 1989/88: Cz\$ 70.172.185,61

Cz\$ 347.157,94 - postergação IR

ex. 1990/89: Ncz\$ 2.652.925,63

ex. 1991/90: Cr\$ 21.3377.210,53

ex. 1992/91: Cr\$ 102.004.500,51

Enquadramento legal:

infração aos artigos 154, 157 e parágrafo primeiro, 171, incisos I e II e parágrafos, 172 parágrafo único, 173, 176, 177, 178, 179, 191 e parágrafos, 347-I-"b", 349, 358, 387 incisos I e II, todos do RIR/80.

Insurgindo-se, tempestivamente, contra o feito, apresenta a defendente suas contestações, conforme fls. 86 a 114, bem como a documentação d fls. 115 a 126, podendo ser assim sintetizadas:

- a fiscalização formalizou exigência tributária, concernente não só à Pessoa Jurídica, como também, às Pessoas Físicas dos sócios, à Contribuição Social e ao Pis-Dedução IR, no vultuoso montante de 425.231,13 UFIR, equivalente, hoje, a 2 bilhões de cruzeiros, quando, na verdade, é uma empresa de pequeno porte e quase sem estrutura. Além do mais, as exigências formalizadas não apresentam nenhuma consistência;

- o marco inicial do processo fiscalizatório, apoiou-se na intimação IRJUG 021/92 e não em específico termo de início de ação fiscal;



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

Despesas com Seguros

Postergação do Pagamento do IR

- ainda que, em tese, a razão assista à autuante, no que tange à forma de contabilização dos prêmios de seguros pagos, forçoso é notar que, em exercício anterior, a parte correspondente do exercício subsequente, mercê de uma distribuição pro rata temporis do valor desembolsado, a parte excluída e alçada ao grupo de registro contábil de despesas diferidas, haveria, de todo modo, ser considerada despesa dedutível do exercício seguinte..

A autuante promovendo o rateio operou, nesse item, com dois pesos e duas medidas, pois excluiu da despesa do ano do pagamento a parte correspondente ao período seguinte, reajustando o lucro real para mais, porém não cuidando de, no ano seguinte, reajustar, para menos, o lucro real daquele período, mediante a inclusão, na despesa, da parcela diferida. Isso, à evidência, configura erro procedimental, a ser reparado mediante nulidade do trabalho desenvolvido;

Bens do Ativo Permanente registrados como Despesa

- a imputação é absurda e não procede, dado que os bens lançados na despesa caracterizam-se como imobilizações de pequeno valor, perfeitamente dedutíveis do lucro real, a teor do contido no artigo 193 do RIR;



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

Despesas de Exaustão

- a exaustão contabilizada é aquela incentivada, de que tratam os DL 1096/70 e DL 1779/80, que permitem, independentemente de existir ou não, contabilização das jazidas no Ativo Fixo, com ou sem a correção monetária destas; a dedução pelas empresas mineradoras é de 20% do faturamento, lançando tal valor, como contrapartida, em conta de reserva especial, destinada a posterior aumento de capital, matéria essa bem dissecada no PN CST 44, de 27.06.77.

As jazidas são bem antigas, anteriores a 21.12.87, inaplicável, portanto, o regramento do artigo 215 do RIR, do qual valeu-se a autuante, mas, sim, a normatização ínsita no artigo 216, do mesmo diploma.

Não tem o mínimo cabimento conceber que os valores deduzidos, como quotas de exaustão, nos anos-base de 1987 e 1989, tenham sido feitos de maneira irregular;

Despesa com baixa de bens

- é irrelevante se, em períodos anteriores, haja a impugnante ou não lançado quotas de depreciação sobre o forno demolido, porquanto tido como imprestável, no ano-base de 1988.

O significativo é que, constatada a obsolescência, nenhum óbice há em que se baixe a conta alusiva ao registro contábil do bem, pelo valor que apresentar, no ensejo da baixa, seja esse valor qual for, esteja ou não nele embutida correção monetária, ou então, deduzidas quotas de depreciação, visto que é facultativa a apropriação desta;



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

Ativo Diferido Registrado como Despesa

- engana-se a autuante ao pensar e daí registrar, no bojo do auto de infração principal, que as despesas com mineração mereçam ou devam ser contabilizadas no Ativo Diferido, para posterior amortização.

Primeiramente, porque as despesas relacionadas no anexo, que não são contestadas, em si mesmas, pela fiscal, referem-se não a investimentos para exploração futura de jazidas, mas, evidentemente, a despesas com exploração mineral, ou seja, despesas de prospecção que exaurem-se simultaneamente com sua realização.

São despesas realizadas em atividades essencialmente necessárias à extração do mineral, em minas já antidas, exploradas de há muito.

Essas despesas, ao invés de gastos com decapeamento ou desenvolvimento de jazidas novas, de que fala o PN 108, contabilizáveis, à luz de tal ato, no Ativo Diferido, subsumem-se naquelas de prospecção e extração, analisadas pelo PN CST 15, de 10.03.78.

O fisco não cuidou em analisar os aspectos fáticos e técnicos inerentes às minas da defendente, em relação às quais, do ponto de vista fiscal, nada mais havia, convencionalmente, a exaurir, eis que vem de 1971 o último protocolo no DNPM, posto estar esgotado o prazo legal de exaustão normal em relação a cada uma das jazidas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

Portanto, as despesas feitas para a exploração de tais jazidas e aquelas listadas pelo fisco revestem-se de cunho operacional, por isso mesmo perfeitamente dedutíveis diretamente do lucro real, sejam como despesa ou custo.

Despesas com Correção Monetária

- com respeito ao Ativo Diferido, a par de querer que as despesas de mineração glosadas fossem nele lançadas, pretendeu a autuante corrigi-las monetariamente, lançando a contrapartida como receita de correção monetária.

Não obstante, apesar de já demonstrado cabalmente que não era o caso de lançamento de tais despesas no ativo diferido, ainda que o fosse, caberia à autuante no refazimento da contabilidade, levar em conta, como contrapartida, as indispensáveis amortizações, deduzindo-as do lucro, entre 1987 e 1991.

Pelo exposto, diz a contribuinte, a autuação deverá ser julgada improcedente, posto não ter fundamento;

- requer que seja determinada a compensação dos prejuízos na hipótese de manutenção total ou parcial da exigência;

- solicita, ainda, prova pericial, pedindo, por fim, o cancelamento das exigências.

K



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

A autoridade julgadora manteve o auto de infração lavrado, autorizando a compensação dos prejuízos fiscais requeridos, destacando-se de sua decisão:

Relativamente às Despesas com Seguros - Postergação de Pagamento do IR

- que a Impugnante passa superficialmente sobre o item autuado, sem trazer prova que desfaça a tributação.

Relativamente aos Bens de Ativo Permanente - Indevidamente Registrados como Despesas.

- que a recorrente alega que os valores dos bens estariam dentro do estabelecido no artigo 193 do RIR/80;

- que, no entanto, a IN 193/88 definiu como valor mínimo para o ano-calendário de 1989 NCZ\$ 30,00, devendo portanto permanecer tributáveis as glosas descritas no item 4 do Termo de Verificação Fiscal de folha 70.

Relativamente às Despesas de Exaustão

- que a empresa desconhece que a dedução como custo ou encargo, da importância correspondente à diminuição do valor de recursos minerais, especificamente denominado **exaustão**, seja determinada com base no custo de aquisição ou prospecção dos recursos minerais explorados, corrigidos monetariamente (art. 215 parágrafo 1 do RIR/80).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

- que desde a publicação do Decreto 1598/77 e da IN 71/78, não restam dúvidas quanto às contas sujeitas à correção monetária, dentre as quais e especialmente, classificam-se os objetos bens destinados à manutenção das atividades da Pessoa Jurídica.

- que no Termo de Verificação Fiscal, item 1, folha 69, foi dito que as jazidas não são corrigidas monetariamente pela contribuinte, e, não, como apresenta a impugnante à folha 99. Quem diz que há jazidas não contabilizadas é a própria autuada, não tendo sido este fato objeto de tributação.

- que outro desconhecimento elementar da autuada é de que as quotas de exaustão representam para ela uma forma de recuperação do capital dispendido, na aquisição das jazidas, apresentado, a cada balanço, em valores atuais, através dos mecanismos da correção monetária.

- que não existe a possibilidade fiscal e nem contábil de se beneficiar das despesas oriundas da exaustão de minas, sem que estas apareçam devidamente corrigidas, monetariamente, nos balanços. Esta razão, por si só, já bastaria para que fossem glosados os valores indevidamente deduzidos do resultado, a título de exaustão.

- que, ainda assim, o cálculo utilizado para se chegar aos valores exauridos está frontalmente contrário ao que determinam os artigos 215 e o aludido na defesa, 216, do RIR/80. O artigo 216 - exaustão incentivada - determina o cálculo da quota equivalente à **diferença** entre 20% da receita bruta da exploração e o **valor da quota normalmente calculado como encargo**. A empresa lança 20% da Receita Bruta e quer ter razão.



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

Relativamente às Despesas com Baixa de Bens

- que a defesa alega que o bem baixado não sofrera depreciação, porém não apresenta nenhuma ficha patrimonial, ou mesmo um mapa de correção monetária onde estivesse este bem.

- que não é correto o que diz a contribuinte, de não proceder à depreciação, por lhe ser facultativa, já que em sua Declaração de Rendimentos IRPJ do exercício de 1989, ano-base 1988, ela apresenta para o Ativo Imobilizado no valor de CZ\$ 61.478.969,00, a quantia de CZ\$ 53.674.334,00 a título de depreciação, amortização e exaustão (cópia a folha 128).

Relativamente ao Ativo Diferido Registrado como Despesa

- que a reclamante se perde no que diz, além de se contradizer no tocante à exaustão, quando afirma que as jazidas já se encontram exauridas, com o tempo legal para exaustão já ultrapassado. Com esta declaração, ela própria confirma que não procedem as deduções com as despesas de exaustão, tratadas anteriormente.

- que a impugnante passa pelo PN CST 15/78, ampliando muito o conceito das despesas operacionais ligadas à atividade principal.

41



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

- que o PN CST 108/78 veio definir quais despesas seriam levadas ao Ativo Diferido, por contribuírem para a formação do resultado de mais de um exercício social. E as despesas levantadas na fiscalização são decisivas na vida da empresa, além do período-base do desembolso. A par das notas fiscais acostadas ao auto, temos cópias dos contratos de prestação de serviços às fls. 36 a 38 e 55, onde as atividades predominantes são as de escavação, terraplenagem, remoção de capa vegetativa, atividades estas definidas no inciso "d", do item 9, do PN 108/78.

Relativamente às Despesas com Correção Monetária

- que os argumentos utilizados pela impugnante são simplesmente protelatórios. Ela acusa de facciosa a ação fiscal, mas deixa de anexar cálculos e provas suficientes, para fazer jus ao direito da exaustão relativa aos bens ativados.

- que o valor da quota de exaustão é determinado em função do prazo de concessão ou por um percentual obtido entre o volume da produção do ano e sua relação com a possança conhecida da mina, aplicado sobre o custo de aquisição dos recursos minerais explorados, corrigido monetariamente, de acordo com os parágrafos 1 e 2 do artigo 215 do RIR/80.

- que, pelos dados necessários, vê-se que só mesmo a empresa teria condições de proceder ao cálculo da exaustão a que julga ter direito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

Relativamente ao Pedido de Perícia

- que, por fim, em relação ao pedido de perícia, feito à folha 112, deixou de se atender o que foi solicitado, por achar desnecessário, uma vez que a fiscalização já procedeu a devida diligência na empresa. Haja vista a intimação de fls. 01, 03, 04, os demonstrativos de fls. 16 a 19, 68 e 80, o Termo de Verificação Fiscal de fls. 69 a 71 e a própria informação fiscal de fls. 119 a 132.

Não se conformando com os termos da r. decisão, a Impugnante recorre a este Colegiado, adotando como razões de recurso as alegações constantes de sua peça vestibular.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Natanael Martins - Relator.

Para deslinde da questão *sub judice* e correto encaminhamento da matéria é mister, inicialmente, que enfrentemos o problema do ônus da prova, que, como é cediço, **é de fato de importância transcendental. Deveras, prescreve o art. 142 do CTN:**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547**

"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

Ou seja, somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária, hipoteticamente descritos em lei, é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador, formalizável, então, mediante a atividade de lançamento.

Na verificação do nascimento da obrigação tributária (fato gerador) e consequente constituição do crédito tributário (lançamento), a determinação da matéria tributável é de fundamental importância, já que é ela (a matéria tributável), que foi eleita pelo legislador como signo de riqueza apta a gerar recursos aos cofres do tesouro, que constitui o núcleo da hipótese de incidência.

Nesse sentido é o depoimento de Geraldo Ataliba, em seu festejado e já clássico Hipótese de Incidência Tributária:

"41.1 O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste, é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.



Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

41.2 Assim, o aspecto material da h.i. é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.

É o mais importante aspecto, do ponto-de-vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (a que a h.i. se refere) pertence. Contém ainda as indicações da subespécie em que ele se insere (Ed. RT, 3a. Ed., pg. 99).

Nessa linha de raciocínio, na atividade de lançamento, a caracterização da matéria tributável, descrita pela doutrina como aspecto (elemento) material da hipótese de incidência, há de restar perfeitamente configurada, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato gerador.

A caracterização da matéria tributável na atividade de lançamento de ofício é mister da autoridade administrativa, como aliás está dito, com todas as letras, no RIR/94, senão vejamos:

"Art. 223. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º).

✓



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º).

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 2º).

É bem verdade que o § 3º desse mesmo artigo prevê que em função do disposto em lei a regra pode não ser aplicável.

Diz o precitado parágrafo:

"§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração".

Tais situações, que possibilitam a inversão do ônus da prova, são as seguintes:

- Configuração de saldo credor de caixa (RIR, art. 228);
- Configuração de passivo fictício (RIR, art. 228);
- Configuração de suprimentos de caixa à empresa por administradores, sócios ou acionistas, de recursos cuja efetividade da entrega e a origem não forem comprovadamente demonstradas (RIR, art. 229);



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

- Configuração de hipótese de distribuição disfarçada de lucros (RIR, art. 432).

Portanto, ressalvadas essas exceções, a regra é o ônus da prova ser mister das autoridades administrativas.

Paulo Celso B. Bonilha, em sua recente obra "Da Prova no Processo Administrativo Tributário", após mostrar os equívocos que no passado se cometiam em relação à matéria, assevera:

"De fato, com a obra de GIAN ANTONIO MICHELI, os efeitos processuais da presunção de legitimidade dos atos administrativos foram devidamente equacionados, evidenciando-se a imprestabilidade dos argumentos que o invocaram para justificar a exoneração da prova da administração. Eis a lição do grande mestre peninsular:

"Não pode ser, ao reverso, invocada a presunção de legitimidade inerente ao ato administrativo, de vez que ela não é suficiente para explicar os seus efeitos no âmbito do processo em questão, exatamente porque, nele, o juiz administrativo é posto na condição de formar seu próprio convencimento com a máxima liberdade e, portanto, a precitada presunção não está com força para vincular a formação da decisão judicial, no caso de dúvida".

✓



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

Como bem salientou o saudoso e ilustre professor que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma "relevatio ab onere agendi" e não uma "relevatio ab onere probandi", isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão". (Ed. LTR, 1992, pg. 93)

Vale dizer, não obstante não negar, pelo contrário reconhecer, o caráter de legitimidade do ato administrativo, Paulo Bonilha deixa claro não haver nenhuma relação direta desse fato (presunção de legitimidade do ato de lançamento) com a repartição do ônus da prova na relação processual tributária. Nesse diapasão, conclui Paulo Bonilha:

"Não há, portanto, em decorrência da presunção de legitimidade do ato de lançamento qualquer relação direta com a repartição do ônus da prova na relação processual tributária. Não se pode pretender que a carga probatória venha a ser atribuída em função da posição processual de quem está na contingência de agir. O que importa é perquirir sobre os fatos relacionados com a situação material a que se refere a relação processual e deduzir a quem cabe o ônus da prova.

Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda, o ônus de comprovar a sua existência. Esse é o teor da conclusão de TESAURO, que extrai da relação substancial a regra processual da carga da prova, "in verbis":

17



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

No processo tributário, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento (nos limites, obviamente, nos quais o recorrente contestou tal ou quais fatos); se o fato não resulta provado, o provimento é infundado e, portanto, dever ser anulado: essa a regra substancial, da qual descende a regra processual do ônus da prova a cargo da Fazenda". (ob. cit, pgs. 93/94)

Paulo Bonilha, como não poderia deixar de ocorrer em uma obra que veio preencher uma lacuna no direito processual administrativo tributário, no capítulo subsequente, ao versar sobre os poderes de instrução das autoridades administrativas em face de falta ou insuficiência de provas no ato de lançamento, com muita argúcia, preleciona:

"Em verdade, conquanto no processo civil o princípio da iniciativa das partes, em matéria de prova, conviva com o princípio da iniciativa oficial, por meio do qual o juiz também pode determinar a produção de provas, este poder do juiz deve ser entendido como supletivo da iniciativa das partes.

Embora de maior amplitude, o poder de prova das autoridades administrativas dever ser, por uma questão de princípio, distinto do direito de prova a ser exercido pela Fazenda na relação processual. Esta conclusão elementar decorre da própria estrutura da relação processual administrativa, visto que ela pressupõe modos de atuação distintos da Administração: não se confundem as atribuições de defesa da pretensão fiscal e a de julgamento, por isso mesmo desempenhadas por órgãos autônomos.



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

Essas premissas, a nosso ver, justificam as seguintes assertivas: o poder instrutório das autoridades de julgamento (aqui englobamos a de preparo) deve se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos, mas sua atuação não pode implicar em invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda. Em outras palavras, o caráter oficial da atuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear para o processo.

É interessante registrar, a propósito deste tema, decisão da Comissão Tributária de Segundo Grau de Sondrio, Itália, objeto de comentário de FRANCESCO TESAURO, na "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", cuja ementa soa:

"Se a administração financeira emitiu um ato de lançamento sem coletar e produzir em juízo provas que demonstrassem a subsistência dos pressupostos com base nos quais o ato foi emanado, o juiz deve imediatamente sancionar tal omissão, anulando o ato e não sanar o vício sub-rogando-se à administração no desenvolvimento de instrução primária, que a administração omitiu". (ob. cit, pgs. 95/96 - grifos nossos)

Em seguida, de forma candente e como que se dirigindo de maneira especial a autoridades julgadoras (Delegados de Julgamento, Juízes, Conselheiros, etc.), em primorosa lição, arremata Paulo Bonilha:



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44

ACÓRDÃO Nº 107-1.547

"Em suma, como já acentuamos, o exercício da atuação probatória da autoridade julgadora do processo administrativo tributário demanda, antes de mais nada, equilíbrio e bom senso. Não lhe compete ir além do "petitum", ou seja, dos pontos definidos como controversos na impugnação do contribuinte, muito menos suprir a inércia deste ou da Fazenda com a sua iniciativa. Cabe-lhe, não obstante, esclarecer os pontos considerados relevantes para seu convencimento e que, porventura, não ficaram suficientemente comprovados pelas provas aportadas ao processo pelas partes".

Isto posto, passamos à análise das questões "sub judice", na mesma ordem em que foram enfrentadas na r. decisão de fls.

1. Das Despesas com Seguros

O auto de infração e a r. decisão, no tocante às despesas com seguros, estão perfeitamente corretos, porquanto a recorrente, indiscutivelmente, apropriou despesas indevidamente, tendo a autoridade de fiscalização calculado corretamente os efeitos da postergação do IRPJ, pelo que o recurso, nesse particular, não merece ser provido.

✓



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

2. Dos Bens de Ativo Permanente Registrados Indevidamente como Despesas

Da análise dos documentos fiscais que suportaram a glosa de despesas pela fiscalização, ao argumento de que seriam bens de ativo imobilizado, verifica-se na nota fiscal de emissão na REFREMAQ-Representações de Máquinas Ltda, a existência de bens de valores unitários inferiores a NCZ\$ 30,00, no montante de NCZ\$ 40,00, que, portanto, devem ser excluídos de tributação.

No mais, tratando-se de dispêndios com bens de indiscutível natureza permanente, andou bem a fiscalização em glosá-los como despesas.

3. Das Despesas de Exaustão

A fiscalização não admitiu a dedutibilidade das despesas com exaustão, em razão dos seguintes fatos descritos em seu termo de verificação fiscal:

"Glosa dos valores calculados nos balanços destes períodos-base: CZ\$ 1.982.320,10 e NCZ\$ 10.771,57 respectivamente, pelo fato de não serem corrigidos monetariamente os valores atribuídos às jazidas e, ainda, por estar o cálculo em desacordo com o disposto no artigo 215 §§ 1º e 2º do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

25

PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

O valor da quota em 31.12.87 foi duplamente utilizado quando deduzido do resultado do exercício como custo operacional e, à mesma data, quando creditado em conta de Reserva Especial para Aumento de Capital, incorporado ao Capital Social em 23.06.88, porém produzindo efeito na correção monetária do Balanço desde a data da constituição da Reserva”.

A recorrente, a seu turno, escora-se no PN CST 44/77 defendendo a legitimidade do procedimento que adotou - cálculo da quota de exaustão incentivada à razão de 20% da receita bruta, asseverando que em tal circunstância seria até imprescindível a existência, ou não, de jazidas no ativo fixo, com ou sem a correção monetária destas.

A autoridade julgadora manteve a glosa argumentando inexistir possibilidade fiscal e contábil de se beneficiar de despesas de exaustão de minas, sem que estas apareçam devidamente corrigidas no balanço, bem assim porque teria se equivocado no cálculo da quota de exaustão.

Não obstante os esforços da autoridade de fiscalização, no tocante a esta matéria, da forma em que foi conduzida a ação fiscal, não vejo como manter o procedimento fiscal.

Com efeito, o Parecer CST nº 44/77 de fato trata a exaustão incentivada como critério de cálculo alternativo, claramente dispensando o contribuinte de promover o cálculo da exaustão real para, após, fazer-se o cálculo pela diferença.



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44

ACÓRDÃO Nº 107-1.547

De qualquer sorte, ainda que a autoridade de fiscalização tivesse razão, a verdade é que tendo o contribuinte direito a determinado montante de quota de exaustão, não poderia, simplesmente, glosar a totalidade das quotas de exaustão registradas.

Ademais, a simples falta de correção monetária, que sem sombra de dúvida pode acarretar postergação ou falta de pagamento de imposto de renda, não pode justificar a glosa de legítimas despesas.

Na verdade, deveria a fiscalização, em vista dos problemas detectados, ter aprofundado a ação fiscal, no sentido até de verificar a consistência de suas demonstrações financeiras.

Por tais razões, quanto a este item, o recurso do contribuinte deve ser provido.

Das Despesas com Baixa de Bens

A recorrente, seja durante a fase de fiscalização, seja durante a fase litigiosa, não apresentou nenhum documento dando suporte às despesas com a baixa de bens que promoveu.

Nessas circunstâncias, não vejo realmente como se manter a dedutibilidade de tais valores, visto que estes deveriam estar apoiados em documentação hábil e idônea.



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44

ACÓRDÃO Nº 107-1.547

Dos Dispendios Registráveis no Ativo Diferido, Contabilizados como Despesas

Os dispendios glosados pela fiscalização, pelas suas características - realização de serviços de decapeamento e desenvolvimento de jazidas - são de fato classificáveis no ativo diferido (PN CST 108/78, item 9, "d"); não poderiam, portanto, ter sido de imediato lançados como despesas.

O recurso, quanto a este item, não merece, pois, provimento.

Da Glosa de Despesas com Correção Monetária de Balanço

Trata-se de glosa derivada em razão da glosa das quotas de exaustão incentivadas registradas pela recorrente que, como visto, teve os seus valores restabelecidos como despesas.

Assim sendo, o recurso do contribuinte, nesse particular, merece ser provido.

Do Saldo Credor de Correção Monetária

Tratando-se de receita proveniente da correção monetária do saldo da conta de ativo diferido correspondente a aplicações em despesas amortizáveis, matéria em que o contribuinte não logrou êxito; o recurso, portanto, quanto a este item, não deve lograr provimento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

Todavia, na linha da iterativa jurisprudência deste Conselho, tem a recorrente o direito aos efeitos da reserva oculta formada em razão dos bens/valores ativados de ofício.

Dos Encargos de TRD

Não há dúvidas de que a TRD, cobrada como taxa de juros, possa ser aplicada a créditos tributários vencidos.

Nem se diga, ao argumento de que a infração teria se verificado no passado, que a sua aplicação feriria o artigo 144 do CTN, que reza que no lançamento tributário lei aplicável é a vigente na data de ocorrência do fato gerador, eis que inaplicável à espécie.

O que está ao abrigo do art. 144 do CTN, que é mero desdobramento prático dos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade, é quantificação da obrigação tributária em termos de valor, que surgiu quando da ocorrência do fato gerador.

Não se pretendeu outorgar aos contribuintes, sobretudo aos devedores inadimplentes, um direito adquirido à cifra aritmética.

Justamente por isso que o STF, em mais de uma oportunidade, reconheceu que a norma de correção monetária (por analogia também a de juros) possa incidir imediatamente aos débitos em atraso, apenas não permitindo a sua aplicação retroativa (confira-se RE 73:597, RTJ, 63:514 e ERE 69.749/MG, RTJ, 61:130).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

Perfeitamente justa, portanto, a cobrança de acréscimos sobre o crédito tributário a título de TRD.

Porém, na esteira do que vem sendo decidido nesta Câmara, não podemos deixar de reconhecer ser inaplicável a TRD no período de fevereiro a julho, já que nesse período se pretendeu cobrá-la, indisfarçavelmente, como correção monetária, o que seria absolutamente inaplicável, como bem demonstrou o ilustre Conselheiro Jonas Francisco de Oliveira (Acórdão nº 107-0.410), cujo voto adoto integralmente, e que passo a transcrever:

"...entendo que sua cobrança no período entre fevereiro e julho de 1991 é indevida, quando só é cabível a aplicação do percentual de 1% ao mês, a título de juros de mora, para, somente a partir de 01.08.91, ser a mesma exigida, por ser esta a data a partir da qual a Lei nº 8.218/91, que considerou o TRD como juros, passou a vigor e a ter eficácia".

Para melhor sustentar este entendimento, peço vênias para fazer minhas as palavras do eminente Conselheiro PAULO IRWIN VIANNA, que em magistral Declaração de Voto assim conclui sua brilhante tese:

"De todo o exposto extrai-se, com facilidade, que:

1. a aplicação da TRD como índice de correção monetária é inconstitucional e foi afastada, tanto pelos Tribunais, como pelo próprio executivo que, admitindo expressamente sua incompatibilidade com o texto da Carta Magna (E.M.das Medidas Provisórias nº 297 e 298), com essa fundamentação alterou a lei pertinente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44

ACÓRDÃO Nº 107-1.547

2. somente com a introdução da Medida Provisória nº 298 (Lei 8.218) a TRD tornou-se aplicável como índice de juro aos débitos fiscais, e esse diploma teve vigência a partir da data de sua publicação, conforme dispõe seu art. 43.

3. a aplicação retroativa que vem sendo dada pelo Fisco a essa incidência de juros calculados pela TRD é inadmissível: a lei que introduz ônus para o contribuinte não pode retroagir, eis que essa retroação é defesa não só em decorrência de preceitos da lei complementar mas principalmente porque é incompatível com o texto constitucional, com o dogma da proteção da segurança jurídica, e com os princípios que, entrelaçados, norteiam as regras de legislação tributária, a saber:

a) o princípio da previsibilidade (para a sociedade e o Estado);

b) o princípio de que não se admite surpresa para o efeito de agravar débito fiscal (segurança do contribuinte);

c) o princípio da estabilidade e segurança das relações tributárias;

d) o princípio da isonomia;

e) o princípio da irretroatividade da norma tributária.

4. é farta e veemente a jurisprudência, inclusive emanada do Supremo Tribunal Federal, vedando esse efeito retroativo, não só para as leis que agravam a obrigação principal, mas também para aquelas que agravam os acréscimos legais, tais como a correção monetária, a multa de mora e os juros de mora;



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

A propósito da própria TRD já se manifestou o Supremo, pelo pleno, em ação direta de inconstitucionalidade, abordando inclusive a questão do direito intertemporal, para excluir toda a pretensão de aplicação retroativa.

5. Por consequência, é inadmissível a aplicação da TRD relativamente ao período que antecedeu o início da vigência da Medida Provisória 298, vale dizer, 1.8.91, período para o qual o Índice de juros legal conhecido à época pelos contribuintes era de 1%.

6. Em outros termos, a aplicação retroativa da Medida Provisória para o fim de aplicar ao período que medeou de 1.2.91 a 1.8.91 uma taxa de juros então desconhecida pelo contribuinte (TRD) é inteiramente absurda e colide frontalmente com os mais elementares princípios de direito em geral, e tributário em particular, desonrando a farta manifestação doutrinária e jurisprudencial relativa ao direito intertemporal, notadamente naquilo que se refere a agravamentos de débitos fiscais".

Por último, e por pertinente ao deslinde da questão, convém analisá-la sob a ótica dos artigos 105 e 106 da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional), posto que tratam de aspectos temporais relacionados à aplicação da lei tributária.



PROCESSO Nº 10660/001.209/92-44
ACÓRDÃO Nº 107-1.547

O art. 105 estabelece que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha-se iniciado mas não esteja completa nos termos do art. 116. Portanto, quando a lei entra em vigor, ela passa a ter eficácia imediatamente sobre as relações jurídicas hipotetizadas por ela e que se materializem a partir da data da lei, ou seja, presentes, futuras ou ainda não concluídas, quer dizer, apenas iniciada. Logo, por princípio, a lei não pode, retroativamente, estabelecer ou aumentar o ônus econômico-financeiro do contribuinte, criando, destarte, uma situação gravosa de forma retro-operativa e inesperada. Numa palavra, a lei é elaborada para o futuro, a partir do presente.

O art. 105 estabelece que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha-se iniciado mas não esteja completa nos termos do art. 116. Portanto, quando a lei entra em vigor, ela passa a ter eficácia imediatamente sobre as relações jurídicas hipotetizadas por ela e que se materializem a partir da data da lei, ou seja, presentes, futuras ou ainda não concluídas, quer dizer, apenas iniciada. Logo, por princípio, a lei não pode, retroativamente, estabelecer ou aumentar o ônus econômico-financeiro do contribuinte, criando, destarte, uma situação gravosa de forma retro-operativa e inesperada. Numa palavra, a lei é elaborada para o futuro, a partir do presente.

Sendo assim, a Lei nº 8.218/91 não poderia retrooperar no sentido de alcançar fatos geradores já materializados, cujos débitos tributários de consequência também foram indevidamente alcançados e onerados com a imputação da TRD a título de juros.

Processo nº : 10660.001209/92-44

Acórdão nº : 107-01.547

Por seu turno, segundo as previsões do art. 106 do CTN, também não se coaduna com a hipótese sub-judice a aplicação de lei a fato ou a ato pretérito, posto que, vimos de ver, a lei não pode ser aplicada retroativamente para criar situações mais onerosas ao contribuinte; apenas para atuar com benignidade, a teor do mencionado artigo 106.

Resta, então, adotar a regra do art. 105 do CTN e concluir, novamente, que a situação jurídica envolvida na presente questão, relativamente a fatos geradores pretéritos, já definitivamente constituída, só pode ser alcançada pela lei nº 8.818/91 a partir de sua entrada em vigor, ou seja, 01.08.91, a partir da qual e somente então serão exigidos os juros a que denominaram de Taxa Referencial Diária.

Neste sentido, esta Câmara já vem decidindo, por maioria de votos, prover o recurso, para afastar tal imposição, como é o caso do Acórdão 107-0.344, cujo voto foi proferido por este Conselheiro em sessão de 16.06.93".

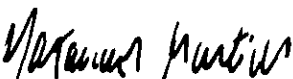
Da Decisão.

Em face de todo exposto, voto no sentido de excluir: I) as importâncias de CZ\$ 1.982.032,10 e de NCZ\$ 10.771,57, relativas, respectivamente, às quotas de exaustão dos anos base de 1987 e 1989 glosadas (item 1 do Termo de Verificação Fiscal), II) a importância de NCZ\$ 40,00, relativa a aquisição de materiais de consumo no ano base de 1989, glosada como se relativa a bens do ativo fixo fosse (item 5 do Termo de Verificação Fiscal); e III) as importâncias de CZ\$ 16.174.524,98, NCZ\$ 252.885,10, CR\$ 2.174.448,01 e CR\$ 10.769.185,94, relativas, respectivamente, a despesa com correção monetária de balanço dos

Processo nº : 10660.001209/92-44
Acórdão nº : 107-01.547

anos base de 1988 a 1991, glosadas (item 6 do Termo de Verificação Fiscal), bem como para reconhecer, à Recorrente, o direito aos efeitos da reserva oculta formada em razão dos bens/valores ativados de ofício e, ainda, para que se exclua, da base tributável remanescente, os encargos de TRD cobrados entre fevereiro e julho de 1991.

Sala das Sessões, 13 de setembro de 1994.

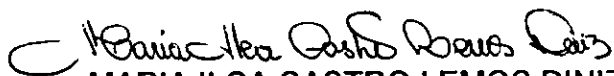

Natanael Martins

Processo nº : 10660.001209/92-44
Acórdão nº : 107-01.547

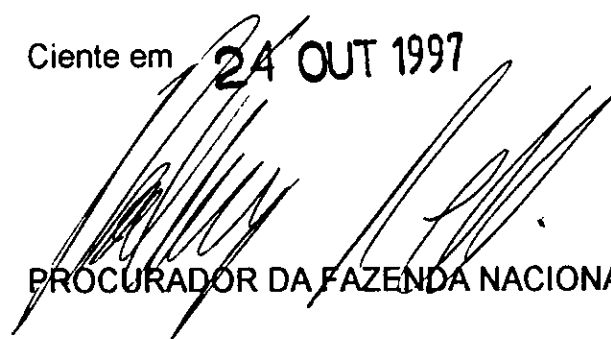
INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 16 OUT 1997


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE

Ciente em 24 OUT 1997


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL