



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 10768.014781/89-05
RECURSO Nº : 113.155
MATÉRIA : IRPJ - Ex. de 1984
RECORRENTE : ECISA IMOBILIÁRIA S/A
RECORRIDA : DRJ em RIO DE JANEIRO - RJ
SESSÃO DE : 11 de junho de 1997
ACÓRDÃO Nº : 107-04.226

EMPRÉSTIMOS ENTRE EMPRESAS COLIGADAS. A tributação da correção monetária sobre os empréstimos feitos à empresas coligadas, nos termos do disposto no artigo 21 do D.L. nº. 2.065/83, somente pode ser exigida a partir da data da sua vigência, sobre os fatos geradores futuros.

OMISSÃO DE RECEITA. Caracteriza omissão de receita a diferença verificada entre o valor da venda de imóvel constante de documento público e o constante de documento particular preenchido por corretor e enviado à empresa imobiliária, sobretudo por conter particularidades que demonstram o valor efetivamente negociado.

DESPESAS OPERACIONAIS - COMISSÕES - DESPESAS LEGAIS. A dedutibilidade das despesas, para fins fiscais, requer a prova satisfatória, hábil e idônea da realização de seu objeto, não bastando, para tanto, a apresentação de simples recibos, desacompanhados de outros documentos necessários a corroborá-los.

NORMAS PROCESSUAIS - LANÇAMENTO DE OFÍCIO. O lançamento de ofício deve ser celebrado de modo a restar demonstrada a afirmação fiscal acerca do ilícito praticado pelo sujeito passivo, de forma segura e indubitosa, para que o julgador possa formar a sua perfeita compreensão acerca dos fatos aduzidos por ocasião da lide.

Recurso parcialmente provido.

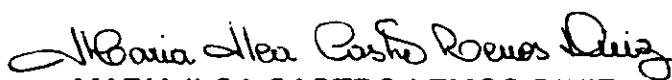
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

PROCESSO Nº : 10768.014781/89-05
ACÓRDÃO Nº : 107-04.226

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ECISA IMOBILIÁRIA S/A,

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


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 JUL 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, PAULO ROBERTO CORTEZ e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

PROCESSO Nº : 10768.014781/89-05
ACÓRDÃO Nº : 107-04.226
RECURSO Nº : 113.155
RECORRENTE : ECISA IMOBILIÁRIA S/A

RELATÓRIO

Trata-se de recurso já relatado, junto ao Acórdão nº 107-0.314, prolatado em Sessão de 14 de junho de 1993, ocasião em que esta Câmara decidiu restituir os autos à instância de origem para que fosse reaberto prazo de impugnação em face da modificação introduzida no lançamento primitivo, pela autoridade recorrida. Por oportuno, foi solicitado à repartição de origem que os fatos relacionados ao item 8 do auto de infração fossem melhor esclarecidos, e, quanto ao item 13, no que se refere à inovação, fossem citados os novos fundamentos legais e mencionada a documentação relativa aos fatos pelos quais foi sustentado e modificado o lançamento.

Para melhor compreensão dos fatos, passo à leitura do julgado anterior.

Ciente da decisão colegiada, a pessoa jurídica manifestou-se às fls. 315/316, arguindo, inicialmente, a decadência do direito ao lançamento de ofício em relação aos exercícios de 1984 a 1986, inclusive, e, em seguida, diz ratificar os termos da defesa anterior, alegando, ainda, que: em alguns casos se conformou com a ação fiscal, grande parte foi julgada improcedente, restando o resíduo sem base legal para a sua cobrança como foi reconhecido por este Colegiado; a prova documental de sua observância à lei se encontra em poder da Fazenda a quem cumpre fazer as verificações pertinentes; impugna integralmente os lançamentos já efetuados, eis que sem fundamentação legal, cuja prova documental já foi apresentada ao Fisco, que não esclareceu a modificação do artigo legal infringido; o lançamento continua sem validade pois não foi esclarecido pela Repartição Fiscal quais os documentos considerados impróprios e que implicariam a ativação; não conhecendo a base documental que justifique o lançamento não pode impugná-lo.

Por isso, pede seja decretada a decadência do direito ao lançamento inovado e decretada a extinção da ação fiscal e o arquivamento do feito.

Os autos foram novamente submetidos à apreciação do julgador monocrático, que acatou a preliminar de decadência do direito ao lançamento por parte da Fazenda Pública, em relação à alteração de ofício introduzida na decisão proferida anteriormente, no item 13.2 do auto de infração, eis que à

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

4

PROCESSO Nº : 10768.014781/89-05
ACÓRDÃO Nº : 107-04.226

época já se passara mais de cinco anos contados segundo as regras do artigo 173 do CTN. Quanto aos demais itens do lançamento a Autoridade negou a aplicação do instituto da decadência vez que prevaleceu o lançamento original.

Ressaltou dita Autoridade que, não obstante a falta de esclarecimentos, por parte da repartição preparadora, acerca dos dispositivos legais que fulcraram a nova exigência, à impugnante, nenhum prejuízo foi causado à mesma, face ao acolhimento da preliminar conforme acima. Em relação aos demais itens do lançamento original e contra os quais a empresa se insurge, o Julgador entendeu tratar-se de matéria preclusa, esclarecendo que o Acórdão se referiu apenas ao lançamento inovado, cabendo a este a competência para a revisão da matéria já decidida em primeira instância.

Em seguida, discriminou os documentos referentes à apuração do valor tributável remanescente, relativo ao item 11 do auto de infração, ressaltando que esta informação já constava do processo à fl. 251.

Por fim, o lançamento inovado foi julgado improcedente, mantendo-se as demais exigências remanescentes da primeira decisão.

Ciente desta decisão, manifestou-se novamente a pessoa jurídica, frente a este Colegiado, através do arrazoado de fls. 342/343, onde, em princípio, diz entender que a autoridade de primeira instância acolheu somente parte da impugnação contra o lançamento inovado, não obstante o acórdão se refira a todo o item 13. Quanto aos demais itens do lançamento (3, 4, 8 e 11), faz remissão às razões recursais apresentadas anteriormente e ressalta a existência de novos entendimentos acerca da questão referente ao item 3, cujo acórdão diz colacionar em cópia ao presente recurso, concluindo por esclarecer que as razões ora trazidas referem-se apenas ao item 13 do lançamento subjudice, em aditamento às razões adredemente apresentadas. Nesse sentido, alega que, sendo o lançamento inovado julgado improcedente, todo o item 13.2 ficou prejudicado já que o julgamento da improcedência da inovação o invalida, pois a modificação se deu após o decurso do prazo quinquenal, quando já estava extinto o direito ao crédito tributário nos termos do artigo 173 do CTN. Por isso, espera a aplicação deste artigo sobre todo o item 13.2 do auto de infração, afastando, pois, toda a exigência desse item.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

5

PROCESSO Nº : 10768.014781/89-05
ACÓRDÃO Nº : 107-04.226

Diz, quanto ao item 8, que a recomendação deste Colegiado no sentido de se proceder à uma diligência pela autoridade autuante não foi atendida, o que sugere o acatamento da defesa, e nestas condições pretende o julgamento do mérito do recurso apenas quanto aos itens 3, 4 e 11, por considerar prejudicado o item 8 pela razão acima exposta.

A Fazenda Nacional propôs a manutenção da decisão recorrida, através das contra-razões às fls. 346/347.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'A' with a large loop on the right side.

PROCESSO Nº : 10768.014781/89-05
ACÓRDÃO Nº : 107-04.226

VOTO

Conselheiro JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Preambularmente, insta esclarecer a recorrente acerca do item 13 do auto de infração.

Consta às fls. 11 e 12 do demonstrativo anexo ao auto de infração a falta de comprovação de despesas legais, que constitui o subitem 13.1, no valor de Cr\$ 459.294, e de despesas diversas, que consiste no subitem 13.2, o qual importou em Cr\$ 6.520.746, alterado através da decisão que aprovou o Parecer de fls. 264/278, segundo o qual o mesmo foi reduzido para Cr\$ 4.369.890. A decisão referente a este item (13.2) é que moveu esta Câmara à retificação de instância, no sentido de devolver prazo de impugnação à pessoa jurídica, pois a inovação dos fundamentos de decidir somente a ele se refere.

Ao apreciar as razões assim oferecidas, a autoridade julgadora, mediante decisão de fls. 318/332, acatou a preliminar de decadência suscitada pela impugnante, excluindo a matéria dimensível correspondente a todo o subitem 13.2, no valor acima referido, remanescente da decisão inovadora, ou seja: Cr\$ 4.369.890. Logo, a recorrente está equivocada ao pretender a exclusão, nesta instância, da importância de Cr\$ 6.520.746, cuja diferença não é objeto de julgamento, pois a mesma foi excluída pela decisão original.

Por conseguinte, permaneceu apenas o subitem 13.1 (despesas legais não comprovadas). Não obstante a alegação da recorrente apresentada no recurso de fls. 281/287, de que desconhece quais os documentos aceitos e não aceitos pelo julgador "a quo", estes foram por ela mesma acostados ao processo, dentre os que apresentou para fazer prova a seu favor, e, considerando-se que estão relacionados na informação fiscal de fls. 247/252, cujos valores encontram-se demonstrados à fl. 11, juntamente com as datas referentes às prestações de contas, fácil é concluir pelos que foram recusados para tal mister. Tais documentos são compostos, em sua maioria, de correspondências contendo solicitações de remessas de valores, e simples recibos, todos insatisfatórios para servirem de prova hábil à efetividade das despesas legais por não esclarecerem a causa que lhes deu origem.



PROCESSO Nº : 10768.014781/89-05
ACÓRDÃO Nº : 107-04.226

Não basta que alegar que a despesa é necessária. É preciso que a sua realização seja cabalmente demonstrada, mediante documentos hábeis e idôneos. Na falta de melhor convencimento, não merece reparo a decisão recorrida, nesta parte.

Resta, pois, analisar a controvérsia acerca dos itens nº 3, 4, 8 e 11.

O item 3 refere-se à falta de correção monetária de valores referentes a empréstimos feitos à coligadas durante o ano de 1983, sobre o que alega a recorrente que a regra do artigo 21 do D.L. nº 2.065/83 deve ser aplicada a partir da data de sua vigência, seja, a partir de outubro de 1983 conforme reza o artigo 45. Para reforçar a sua tese, traz à colação ementa do Ac. 103-14.322, publicado no DOU de 19.06.96, que confirma a sua pretensão.

Além disto, a recorrente considera que a referida norma só é aplicável a partir do exercício seguinte à sua edição, rejeitando, pois, todo o lançamento, de acordo com o disposto no artigo 150, III, b, da Constituição Federal.

Neste particular entendo assistir razão, ao menos em parte, à recorrente.

Desde logo, contudo, descarto a possibilidade de se admitir a aplicação do artigo 21 do D.L. nº. 2.065, de 26.10.83, somente aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.84. Com efeito, quando esta norma entrou em vigor, o fato gerador do IRPJ ainda não havia ocorrido, a pessoa jurídica ainda não apurara a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, enfim, o fato jurígeno ainda não viera à lume. E nos termos do disposto no artigo 105 do CTN:

" A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116. "

Este artigo, de seu turno, reza que:

" Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:



PROCESSO Nº : 10768.014781/89-05
ACÓRDÃO Nº : 107-04.226

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável."

No caso das empresas sujeitas à apuração do lucro real, este só se consubstancia (observada a legislação da época) em 31.12. de cada ano, data em que ocorre o fato gerador do imposto de renda. Estando a lei em vigor antes desta data, a mesma produzirá efeitos imediatamente sobre as relações fáticas nela previstas e que se realizarão a partir de sua vigência. Vale dizer, a lei incidirá sobre aqueles fatos ainda não concretizados.

Para Alberto Xavier (Direito Tributário e Empresarial - Pareceres - Forense, ed. 1982, ps. 71/72), não obstante a lei nova seja inaplicável a fato gerador de natureza periódica já ocorrido, desde o início do período até a data da vigência da nova lei, esta pode ser aplicada ao segmento do mesmo fato tipo que venha a se realizar em data posterior a sua vigência, o que está de pleno acordo com aqueles dispositivos da Lei Complementar citados.

Portanto, como o fato gerador do imposto da renda do ano de 1983 completou-se em 31.12.83, o artigo 21 do D.L. 2.065/83 incidiu sobre o mesmo, relativamente aos fatos ocorridos a partir de sua vigência, quando o mesmo ainda não havia se realizado por completo.

Tais razões sugerem que, por outro lado, os efeitos da incidência desta norma não poderiam retrooperar para alcançar os fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor. Tal comportamento afrontaria os princípios axiológicos da não-surpresa e do prévio conhecimento da lei tributária consubstanciados nos princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei fiscal. A lei não pode, gravosamente, retroagir no campo dos elementos formativos do fato imponible, pois neste caso ela é feita para atuar no futuro.

Admitir esta retroação é o mesmo que admitir a tributação sem lei, o que implica afrontar gravemente o principio basilar da legalidade. No caso em tela, não havia nenhuma lei exigindo que o contribuinte oferecesse à tributação a correção monetária dos empréstimos feitos às suas associadas. Isto só foi legalmente exigido com a edição do aludido decreto-lei, a partir de 26.10.83.



PROCESSO Nº : 10768.014781/89-05
ACÓRDÃO Nº : 107-04.226

Brevitatis causa, basta dizer que este entendimento, sobre ser vedada a retroação dos efeitos do artigo 21 do D.L. 2.065/83, já se encontra consagrado, não só por Câmaras deste Conselho, como também pela Câmara Superior der Recursos Fiscais. A título de exemplo, têm-se os Acórdãos nº 103-8.663/88, 103-9.336/89, CSRF/01-0.866/89, 0.878/89 e 0.886/89, este último assim ementado:

** EMPRÉSTIMOS ENTRE EMPRESAS - Negócio de mútuo caracterizado entre coligadas, no caso vertente, no período considerado a partir de 20.10.83. Aplicação e incidência das normas legais (art. 21 dos D.L. 2.064 E 2.065/83) sobre as importâncias em poder da mutuária a partir dessa data, ainda que contratadas anteriormente.* (DOU de 06.12.90).*

Do item 4 do auto de infração.

Trata-se, vimos de ver, de omissão de receita correspondente à diferença verificada entre a promessa de compra e venda de certo imóvel, em que a recorrente é vendedora, e uma correspondência enviada por corretor à mesma. Segundo a correspondência, o instrumento público seria lavrado ao preço de Cr\$ 43.000.000,00, a ser pago conforme as condições que estabelece na mesma correspondência (20.000.000,00 de entrada, 13.000.000,00 em sessenta mensalidades, com juros de 12% ao ano mais variação da ORTN, e 10.000.000,00 em seis mensalidades, com os mesmos encargos). Pela Promessa de Compra e Venda, contudo, esta se deu por Cr\$ 33.000.000,00 e as condições de pagamento da terceira importância, constantes da prefalada correspondência, não figuram daquele instrumento. Logo, a receita omitida importou em Cr\$ 10.000.000,00.

Na tentativa de esclarecer esta diferença a recorrente alega variações de mercado nas operações imobiliárias em razão da oferta e procura e que, não obstante o valor constante da correspondência, o imóvel foi vendido por outro valor, sendo o lançamento presuntivo, negando, destarte, a validade da escritura pública.

De fato, conforme diz a recorrente, a escritura pública faz fé do que nela está expresso, e no caso possui eficácia jurídica como instrumento de compra e venda de imóvel. Salvo algumas exceções, a escritura pública produz efeitos entre as partes e terceiros relativamente aos fatos que certifica.

PROCESSO Nº : 10768.014781/89-05
ACÓRDÃO Nº : 107-04.226

Também não se duvida de que, não só em relação ao mercado imobiliário, mas em qualquer mercado, a influência da lei da oferta e da procura é inquestionável sobre as transações negociais, buscando sempre o equilíbrio dos preços dos bens e serviços praticados em cada setor empresarial.

Entretanto, há casos em que o instrumento de formalização da operação comercial, ainda que público, não é digno de produzir efeitos em qualquer relação, como foi ocorrer no estabelecimento da relação jurídica de direito tributário quando o valor da operação é flagrantemente menor que o efetivamente praticado. Sobretudo quando, em que pese a atuação das forças econômicas, esta oscilação é bastante representativa e não se justifica somente por sua influência: no caso dos autos a diferença entre o que foi combinado informalmente e o que foi escriturado é de 23,25% para menos.

Digo flagrantemente porque a correspondência do corretor, além de descer a detalhes acerca da forma de pagamento, contém anotações referentes ao valor a ser escriturado e à diferença entre este e o efetivamente comercializado, tais como: "(33.000)", ao lado do valor da compra pela recorrente, e "10.000.000,00" manuscrito abaixo do valor pactuado informalmente, a indicar a diferença obtida pela vendedora e não reconhecida para fins de apuração do resultado tributável.

Nos termos do disposto no artigo 157 do RIR/80, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância da lei comercial e fiscal, o que implica o registro obrigatório das operações comerciais sem exclusão de qualquer parcela das receitas envolvidas, as quais, nos termos do que dispõe o artigo 179 do mesmo RIR, compreendem o produto de todas as vendas de bens nas operações de conta própria e o preço de todos os serviços prestados. No caso dos autos está mais que caracterizada a omissão de receita, o que implica a inobservância dos aludidos preceitos fiscais.

Quanto ao item 8 da autuação, foi solicitada a repartição lançadora, por esta Câmara, através do precitado Acórdão:

** 1. quanto ao item 8 do Auto de Infração: instruir o feito a fim de esclarecer melhor os fatos que deram origem à irregularidade apontada, fazendo referência ao livro Diário e às folhas do mesmo onde foram constatadas as diferenças na apuração dos resultados, com os respectivos valores, indicando a metodologia utilizada pelo contribuinte nos respectivos cálculos, bem como,*



PROCESSO Nº : 10768.014781/89-05
ACÓRDÃO Nº : 107-04.226

se possível, fazer juntada de fichas-razão e dos instrumentos de controle porventura empregados pela autuada na apuração dos resultados imobiliários do período-base fiscalizado;

Tais providências foram solicitadas porque:

1. os autos não contêm os valores apurados pelo contribuinte: o autor do feito apenas demonstra o cálculo do que considera correto, sem, contudo, demonstrar a origem das diferenças tributadas e o termo de comparação das mesmas;

2. os valores apurados pela autoridade lançadora partem de uma fórmula reconhecidamente equivocada pelo parecerista da decisão, não obstante este assevere que o resultado está correto (o que causa incerteza);

3. ao contestar a impugnação quanto a este item o fiscal autuante demonstra insegurança em suas contra-razões: a impugnante não faz qualquer referência sobre postergação, mas o fiscal diz assistir razão à mesma; enquanto o contribuinte diz que o critério do fiscal não toma por base a correção monetária recebida com as receitas, este alega que a correção deve constar da base de cálculo para obtenção do valor a ser apropriado como resultado do período; diz, quanto à fórmula de cálculo, que "o próprio contribuinte reconhece a inexistência de diferença de lucro a ser tributado (?).

Entretanto, não houve qualquer informação a respeito, de modo a tentar esclarecer tais dúvidas, não obstante a manifestação da DRJ/RJ, no corpo da decisão, à fl. 332, no sentido de realização da diligência por nós solicitada e de que somente após cumprida é que os autos deveriam subir a este Colegiado.

A falta desses esclarecimentos conduz-me a afirmar que o lançamento, nesta parte, de fato, foi formalizado sem a segurança e a certeza necessárias à sua celebração, por ausência de melhor investigação e demonstração dos fatos, os quais tornaram-se, assim, insuficientes para autorizar o lançamento. Afinal, quem afirma diante de um caso normal - previsto na lei - uma figura diferente, atípica, consubstanciando uma irregularidade, deve tolerar que dele se exija a produção da prova de sua afirmação. Se quem afirma ou acusa se recusa ou nenhuma providência tomar nesse sentido, não poderá se lamentar da sucumbência da imposição. O autuante, prevendo o estabelecimento de eventual controvérsia, deve colocar diante do julgador os elementos aptos a demonstrar, com segurança, a erronia do procedimento do



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

12

PROCESSO Nº : 10768.014781/89-05
ACÓRDÃO Nº : 107-04.226

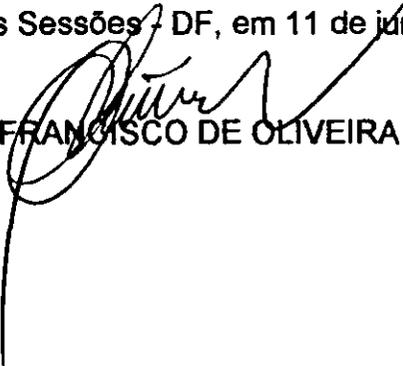
sujeito passivo, para obter o desejado êxito no lançamento. E neste caso, em que pese a oportunidade que teve, o autor do feito nada demonstrou. A decisão dever ser reformada quanto a este item.

Finalmente, em relação ao item nº 11, no qual consta a glosa de comissões por falta de comprovação satisfatória, não assiste razão à recorrente. Os documentos apresentados por ela são recibos passados pelo beneficiário dos pagamentos, todos discriminados nos autos, que fazem menção a determinada nota fiscal. E em que pesem todas as oportunidades dadas à recorrente, tais notas fiscais não foram apresentadas para corroborar, pelo menos em parte, os recibos e conseqüentemente provar a efetividade da prestação dos serviços que deram causa àqueles pagamentos.

Tais despesas devem ser demorada e exaustivamente comprovadas para que o Fisco possa admiti-las como dedutíveis na determinação do resultado tributário, pois, em tema de imposto de renda, a regra consiste em que, tratando-se de omissão de receita, cabe à Fiscalização a prova da irregularidade, enquanto que, tratando-se de glosa de despesas, cabe ao sujeito passivo a prova de sua real ocorrência, o que nem sempre pode ser admitida mediante simples recibos, como é o caso, sobretudo, das comissões. Neste caso, além dos recibos impõe-se a apresentação dos contratos de prestação de serviços, das notas fiscais contendo tais serviços, discriminadamente, além de outros documentos que possam subsidiá-los, tais como cópias de cheques, de extratos bancários e outros.

Nesta ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento o crédito tributário incidente sobre a correção monetária dos empréstimos feitos às coligadas da recorrente no período anterior à vigência do D.L. nº. 2.065/83 (item 3), bem como o que se refere à apropriação do resultado imobiliário (item 8).

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 1997


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA