MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10783.000279/85-88
Recurso nº. : 95.226
Matéria : IRPJ – Exs.: 1983 e 1984.
Recorrente : VIAÇÃO ÁGUIA BRANCA S/A.
Recorrida : DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ
Sessão de : 06 de junho de 2000
Acórdão nº. : 103-20.306

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - INSUFICIÊNCIA DE COMPROVAÇÃO – A falta de registro, no controle de estoque, de parte das aquisições de combustível, enseja a conclusão de que o produto não tenha sido utilizado para o regular abastecimento dos ônibus da empresa. Entretanto, não tendo o Fisco logrado provar, ou mesmo reunir indícios, quanto à ocorrência de omissão de receitas, incabível a presunção de que o combustível, dito "desviado", tenha sido utilizado na atividade fim, em operações igualmente não registradas, gerando receitas não oferecidas à tributação.

IRPJ - AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS EM SOCIEDADES CONTOLADAS – DEVER DE AVALIAR PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO – À luz do artigo 258, inciso I, do RIR/80, os investimentos em sociedades controladas devem ser avaliados pelo valor do patrimônio líquido (método da equivalência patrimonial), incorreto o procedimento do contribuinte que corrigiu o investimento pelo valor de aquisição com base no artigo 349, § 3º do RIR/80.

IRPJ - CESSÃO DE IMÓVEL A DIRIGENTE – ÔNUS DA PROVA – À exceção das hipóteses de presunção legal, sempre cabe ao fisco comprovar a irregularidade imputada à contribuinte. Exclui-se parte da exigência fiscal correspondente ao período em que restou insuficientemente comprovada a ocupação do imóvel.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA - EMPRÉSTIMO ENTRE COLIGADAS E CONTROLADAS – O reconhecimento da correção monetária incidente sobre os negócios de mútuo contratados entre interligadas e/ou coligadas tornou-se obrigatório apenas a partir da vigência do Decreto-lei nº. 2.065/83.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA – ADIANTAMENTOS PARA AUMENTO DE CAPITAL EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS – Adiantamento para futuro aumento de capital não caracteriza hipótese de mútuo e, como tal, não deve sofrer o tratamento previsto no artigo 21 do Decreto-lei nº. 2.065/83.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VIAÇÃO ÁGUIA BRANCA S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da tributação as importâncias de Cr$ 11.608.379,76 (período-base de 03/1981 a 02/1982, exercício financeiro de 1983); Cr$ 64.305.400,47 (período-base de 03/1982 a 02/1983, exercício financeiro de 1984/1); e Cr$ 233.715.583,51 (período-base de 03/1983 a 12/1983, exercício financeiro de 1984/2), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 14 JUL 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Neicyr de Almeida, Márcio Machado Caldeira, Mary Elbe Gomes Queiroz Maia (Suplente convocada), André Luiz Franco de Aguiar, Silvio Gomes Cardozo, Lúcia Rosa Silva Santos e Victor Luís de Salles Freire.

Recurso : 95.226
Recorrente : VIAÇÃO ÁGUIA BRANCA S/A.

RELATÓRIO

I) INTRODUÇÃO

VIAÇÃO ÁGUIA BRANCA S/A, qualificada nos autos, recorre da decisão de primeira instância proferida pela Senhor Delegado da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ que julgou procedente em parte o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 04 a 26 e Auto de Infração Complementar de fls. 798 a 800.

A exigência fiscal tem por objeto o imposto de renda pessoa jurídica relativo ao exercício financeiro de 1983, período-base de 1º. de março de 1981 a 28 de fevereiro de 1982; e exercício financeiro de 1984, períodos-base de 1º. de março de 1982 a 28 de fevereiro de 1983 (designado exercício de 1984/1) e 1º. de março de 1983 a 31 de dezembro de 1983 (designado exercício de 1984/2).

Os fatos que deram azo ao lançamento original estão descritos às fls. 06/07 dos autos e podem ser assim resumidos:

a) insuficiência de correção monetária do ativo permanente, referente a investimentos feitos em empresas controladas, nos exercícios de 1983, 1984/1 e 1984/2;

b) omissão de receitas nos mesmos exercícios, decorrente de:

– consumo de óleo diesel à margem da escrituração da empresa;

– compra de óleo diesel com recursos estranhos à contabilidade;

– aluguéis de imóveis residenciais não cobrados de acionistas dirigentes da empresa; e

– não contabilização de correção monetária incidentes sobre empréstimos financeiros concedidos à controlada Serviços Técnicos Start Ltda.

Levando-se em conta a complexidade deste processo, principalmente em relação ao volume de provas, e objetivando facilitar o rápido entendimento e decisão sobre

o recurso apresentado, far-se-á o relato por tópico, partindo-se de cada ponto objeto da autuação.

Antes, porém, entendo ser de bom alvitre relatar o desenvolvimento processual para possibilitar a verificação de sua regularidade e a compreensão dos fatos.

II) DESENVOLVIMENTO PROCESSUAL

A peça inaugural restou tempestivamente impugnada, fls. 30 a 528, sendo apresentadas alegações para cada item do auto de infração, como se verá adiante, e requerida perícia contábil abrangendo o controle de entradas e saídas de óleo diesel, o que foi deferido pela autoridade julgadora, fls. 530 verso.

Foi realizada perícia pelas mesmas auditoras fiscais que lavraram o auto de infração, segundo relatório de, fls. 536 a 588.

Em 09 de agosto de 1985 a autuada apresentou o laudo de divergência, fls. 594 a 774, acompanhado de três pastas de documentos, que foram anexadas ao processo sob a denominação de "Anexos do Laudo Pericial VAB". Em 20 de agosto daquele ano protocolou aditamento à impugnação onde se mostra contrária à indicação, como peritas da União, das mesmas fiscais que lavraram a peça inicial e apresenta críticas à perícia realizada, desqualificando-a como perícia, terminando por requerer a indicação de peritos alheios aos fatos e a realização de nova perícia nos termos do Decreto nº. 70.235/72.

Informação Fiscal contra-argumentando as alegações da autuada e reconhecendo alguns equívocos. É proposto o cancelamento do lançamento original nos *pontos em que as autuantes reconheceram o erro, posto que seriam corrigidos por* lançamento complementar.

Lavrado Auto de Infração complementar em 31 de outubro de 1985, fls. 798, cuja ciência é dada em 12 de novembro de 1985, fls. 801, sendo lançada matéria alcançada pela peça exordial, com mudança de tipificação e valores.

Nova impugnação, fls. 802 a 817, protocolizada em 06 de dezembro de 1985, requer, preliminarmente, a anulação do Auto de Infração Complementar, uma vez que considera ocorrida a bitributação. Argumentou a contribuinte que, a mudança da tipificação legal atribuída aos itens, necessariamente, deveria ser cancelada a exigência feita no auto original, nesse particular, mesmo porque os valores apurados já se encontravam autuados. Discorre, no mérito, sobre os lançamentos complementares, o que será reportado adiante.

Outra informação fiscal foi produzida, fls. 818 a 821, na qual as autuantes afirmam não ser correta a invocação da dupla tributação, uma vez que consta às fls. 786 e

791 o cancelamento da exigência original em face da *"nova tipificação dada à irregularidade apurada"* e *"aos novos valores imputados"*. Na continuação, rebatem os argumentos específicos da defesa.

Encaminhado o processo à Divisão de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Vitória – ES, que determina o retorno do feito à fiscalização para a identificação das despesas consideradas desnecessárias – item 1 do Auto de Infração Complementar – o que foi providenciado, inclusive com a juntada de cópias das contas contábeis, fls. 824 a 893.

A Divisão de Tributação propugnou pela realização de uma perícia de desempate, fls. 895.

Designado o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, Luiz César Garcia, foi realizada a perícia de desempate e anexada em pasta de número 11.

Decisão de primeira instância do Senhor Delegado da Receita Federal em Vitória - ES, Decisão nº. 30/87, fls. 896 a 911, confirmou a exoneração em parte do Auto de Infração original, no que se refere à capitalização feita nas empresas Março Engenharia S/A. e Serviços Técnicos Start Ltda., fls. 899. No que diz respeito aos aluguéis não cobrados dos acionistas dirigentes da empresa, considerou matéria não litigiosa uma vez que o Auto de Infração complementar apenas exonerou a contribuinte de valores exigidos a maior, inclusive repetindo no exercício de 1984 os valores aceitos e recolhidos pela litigante.

Houve recurso *ex officio* ao Senhor Superintendente da Receita Federal - 7ª Região Fiscal.

Aquele órgão solicitou informações acerca da decisão recorrida, sobre o critério utilizado na fixação dos valores mensais atribuídos ao óleo diesel e sobre uma divergência entre os valores da relação "receita por consumo de litro de óleo diesel" fls. 917.

O fiscal autuante prestou a informação às fls. 918, onde diz que o critério para a fixação dos valores do litro de óleo diesel foi o custo médio (aritmético) das compras de cada mês e que desconhece a origem da divergência entre os valores da relação "receita por consumo de litro de óleo diesel" que considerou na autuação e a estampada na Decisão nº 30/87.

Reconhecendo tratar-se de erro de fato, o Senhor Delegado da Receita Federal em Vitória – ES, emite nova decisão de primeira instância, a de nº 166/88, fls. 919 a 921, retificando o valor da relação "receita por consumo de litro de óleo diesel", o que

resulta num aumento considerável do valor do tributo devido em relação à decisão anterior para o exercício de 1984/2.

Esta decisão é cientificada à contribuinte em 18 de novembro de 1988, fls. 922 a 923, com a informação de que o prazo para o recurso voluntário seria aberto a partir da ciência da decisão do recurso *ex officio* que estava sendo impetrado junto à Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª. Região Fiscal, procedimento esse adotado à época.

O Senhor Chefe da referida Divisão, na Decisão de nº 174/89, fls. 925 a 930, negou provimento ao recurso *ex officio*.

Cientificada em 11 de julho de 1989, a contribuinte recorreu a este Conselho, em 10 de agosto do mesmo ano.

O julgamento se deu na assentada de 23 de junho de 1992, sendo a seguinte a ementa do Acórdão nº. 103-12.392, fls. 1170 a 1198:

> "IRPJ - NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS ORIGINÁRIOS DE LANÇAMENTO - INVERSÃO MATERIAL DAS IMPUTAÇÕES FEITAS – É nula a decisão que modifica os critérios originários de lançamento de modo a inverter materialmente as imputações feitas. Nesses casos o recurso deve ser apreciado como impugnação em homenagem aos princípios da ampla defesa, contraditório e duplo grau de jurisdição."

Em síntese, o relator definiu duas situações de omissão de receitas acerca dos controles de óleo diesel: a primeira, consumo de óleo diesel à margem da escrituração, verificando-se aquisições maiores do que as entradas no almoxarifado (A>E, onde A = aquisições e E = entradas no almoxarifado); a segunda, compras de óleo diesel à margem da escrituração da empresa, verificando-se entradas maiores que as aquisições (E > A, onde E = entradas no almoxarifado e A = aquisições) ou compras menores que as entradas (C<E, onde C = compras e E = entradas no almoxarifado).

Partindo desses fatos, e baseando-se nos demonstrativos que comparam os quantitativos lançados com os alcançados pelas perícias e no recurso, fls. 1185 a 1198, concluiu o relator, com referência a este aspecto:

> "d) *há hipóteses efetivamente em que a imputação de omissão de receita, pelo* (auto de) *infração apontava uma irregularidade pertinente à Situação Primeira, e o contribuinte desta se defendeu, e, o laudo de desempate, adotado pela decisão recorrida, termina por enquadrar eventual diferença,*

na Situação Segunda, ou vice-versa.
[...]
De qualquer forma, tendo havido inovação no feito, sem o devido contraditório, no mínimo o recurso, quanto a essa parte, deve ser apreciado como impugnação, em homenagem aos princípios da ampla defesa, do devido contraditório e do duplo grau de jurisdição.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso por tempestivo, para, no mérito, declarar nula nesse particular, a decisão de fls. 919/921, enquanto decisão (sendo, em tese, válida como lançamento), apreciando-se o recurso de fls. 932/998 e prova pertinente, quanto as infrações supra referidas, como impugnação."

O processo foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ, DRJ, para seguimento, tendo aquele órgão emitido a Decisão nº. 29/97, fls. 1199 a 1214, cujas ementas são as seguintes:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

ENTRADAS MAIORES DO QUE AQUISIÇÕES
Devem ser excluídos da base de cálculo do imposto os valores correspondentes às diferenças de óleo diesel apuradas devido a 'entradas maiores do que aquisições', tendo em vista que tal irregularidade não configura receitas omitidas.

DIFERENÇAS DESPREZÍVEIS - MATERIALIDADE
Os valores tributados correspondentes às diferenças de óleo diesel devidas a 'aquisições maiores do que entradas' de magnitude igual ou menor a um litro devem ser canceladas em obediência ao princípio da materialidade.

MATÉRIA PRECLUSA
A concordância expressa bem como a não contestação de matéria lançada caracteriza sua preclusão, impedindo sua argüição futura.

VALORES CORRESPONDENTES ÀS DIFERENÇAS DE ÓLEO DIESEL DECORRENTES DE AQUISIÇÕES MAIORES DO QUE ENTRADAS
Devem ser tributados os valores correspondentes às diferenças de óleo não comprovadas decorrentes de 'aquisições maiores do que entradas'.

REVISÃO DO LANÇAMENTO
Devem ser cancelados de ofício com base nos arts. 145, III e 149, VIII do

CTN os valores tributados correspondentes às diferenças de óleo diesel enquadradas nas situações 'entradas maiores do que aquisições', 'diferenças iguais ou menores a um litro' ou em que tenha havido erro de fato, ainda que tais matérias não integrem o litígio objeto desta decisão, tendo em vista que as mesmas não configuram as irregularidades descritas no auto de infração.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE E RETIFICADO DE OFÍCIO"

A DRJ entendeu que o Acórdão 103-12.392, fls. 1170 a 1184, anulou tão somente a Decisão nº. 166/88, fls. 919 a 921, todavia, considerando válido o lançamento, o que o levou a apreciar o recurso de folhas 932 a 958 como impugnação apenas no que concerne às matérias inovadas e/ou lançadas.

Estas matérias, no entendimento do julgador singular, se referiam às diferenças entre as aquisições (A) e entradas (E) que resultaram invertidas em razão da perícia desempatadora (no auto A>E, na decisão A<E ou vice-versa), bem como ao agravamento objeto da Decisão nº. 166/88, que retifica erro na Decisão nº. 30/87, fls. 919 a 921.

Foram elaborados pelo julgador singular e anexados ao processo três demonstrativos, um para cada período-base, fls. 1215 a 1245, onde são comparados os valores de cada passo processual e externados os critérios utilizados para sua exclusão, quando ocorrida.

Esses documentos e os valores a eles relativos, que resultaram nos valores mantidos na decisão, serão descritos na análise por tópico.

A matéria concernente à Decisão nº. 166/88, que retificou a Decisão nº. 30/87, por erro material, foi considerada válida e assim interpretada:

"Como a alteração do valor da 'receita por consumo de litro de óleo diesel' de Cr$ 50,82 para Cr$ 770,10 não foi contestada e tendo em vista que ta majoração decorreu apenas de lapso na elaboração da Decisão nº 30/8 como se constata observando-se os elementos dos autos (fls. 08 e 918 deve ser mantido o valor de Cr$ 770,10 concernente ao período de 03/83 12/83.'

Cientificada da decisão supra em 28 de fevereiro de 1997, fls. 124 contribuinte recorreu a este Conselho, fls. 1250 a 1271, repetindo os argumentos do rec

de fls. 933 a 958, e contrapondo-se ao decidido na DRJ/RJ – Decisão nº. 29/97 – especificamente sobre a matéria em que o recurso anterior foi considerado como se impugnação fosse e que será apreciada em separado nesta peça.

Após esta vista geral do processo passo a relatar os tópicos que compõe a exigência tributária.

III) RESUMO DAS IRREGULARIDADES OBJETO DA EXIGÊNCIA

1) Insuficiência de correção monetária do ativo permanente - investimentos.

A fiscalização apurou diferença de correção monetária dos investimentos em empresas controladas, conforme quadro demonstrativo de fls. 09 a 13 e documentos de fls. 89 a 384 (Anexo I),com fundamento legal nos artigos 157, 347, inciso I, alínea "a" e inciso IV do RIR/80 (Decreto nº. 85.450/80), alcançando os seguintes valores tributáveis:

Exercício 1983
Viação Capixaba Ltda. .....: Cr$ 11.000.301
Serviços Técnicos Start Ltda. .....: Cr$ 165.353

Exercício 1984/1
Viação Capixaba Ltda. .....: Cr$ 27.091.796
Serviços Técnicos Start Ltda. .....: Cr$ 48.712.731
Março Engenharia S/A. (fls. 218 a 245 - Anexo I) .....: Cr$ 7.687.685
Vitória Diesel S/A. (fls. 246 a 273 - Anexo I) .....: Cr$ 299.493.844

Exercício 1984/2
Viação Capixaba Ltda. .....: Cr$ 45.626.284
Vitória Diesel Ltda. .....: Cr$ 221.719.842

Na primeira impugnação apresentada, fls. 30 a 75, a contribuinte discorre sobre os critérios utilizados para proceder à correção monetária destes valores, aplicados a cada empresa controlada que, em resumo, são os seguintes:

a) Viação Capixaba Ltda. (empresa controlada) – aduz que adquiriu quotas desta empresa a preço fixo para pagamento a prestação sem juros ou correção monetária (anexo I, fls. 151 a 152), procedendo a correção considerando o custo de aquisição na época do efetivo pagamento. Esse procedimento lhe era facultada pelo art. 41, § 3º. do Decreto-lei nº. 1.598/77, consubstanciado no art. 349 do RIR/80. Nestes termos, considera incorreta a interpretação do fisco de que teria que efetuar a correção monetária do valor integral do investimento à época da contratação, independentemente do efetivo pagamento.

Da diferença entre os dois critérios é que surge o valor tributado;

b) Março Engenharia S/A. (empresa controlada) – alega que fez remessas de numerário no período de 19/05/82 a 09/08/82, totalizando Cr$ 50.000.002,90. A controlada resolveu aumentar o capital social em Assembléia Geral Extraordinária – A.G.E. *realizada em 10/08/82 e o valor acima mencionado foi utilizado para subscrever 14.925.374* ações. A partir da data da A.G.E., 10/08/82, o valor foi transferido para a conta de 'investimentos - participações societárias', tendo início a sua correção monetária e, na investida, foi incorporado ao patrimônio líquido, também para efeitos da referida correção. A fiscalização entendeu que a correção monetária era cabível a partir da data de cada remessa, o que importou iniciar a corrigir na investidora antes de fazê-lo no capital social da investida. Diz que o seu procedimento – corrigir a partir da A.G.E. – guardou consonância com as disposições legais e regulamentares que permaneceram após a vigência do Decreto-lei nº. 2.065/83, como bem esclarece o Parecer Normativo CST nº. 17/84, fls. 100/101;

c) Serviços Técnicos Start Ltda. (empresa controlada) – esclarece que fez remessas de numerário, totalizando Cr$ 69.400.000, em meses que antecederam à alteração do contrato social da controlada, realizada em 01/12/82, que aumentou o capital social de Cr$ 12.800.000 para Cr$ 98.200.000. Os valores remetidos foram utilizados no referido aumento do capital social, tendo sido transferidos para a conta "investimento - participações societárias" na data da alteração contratual, momento em que começaram a ser corrigidos. Outros Cr$ 8.000.000 foram subscritos por meio de três notas promissórias e os Cr$ 8.000.000 que completam o valor do aumento foram aproveitados da reserva de capital da investida, regularmente contabilizada. A fiscalização corrigiu monetariamente os *valores a partir das datas de remessa do numerário e não da data da alteração do contrato* social, do que resultou que a correção na investidora começasse antes do que a correção na investida, surgindo aí a diferença detectada pelo fisco. Ressalta que seu procedimento está respaldado na legislação pertinente, que permaneceu após a vigência do Decreto-lei nº. 2.065/83, como salienta o Parecer Normativo CST nº. 17/84, fls. 100/101. Com relação ao valor remanescente do capital subscrito, no montante de Cr$ 8.000.000, também deve ser corrigido a partir da data da alteração contratual, levando-se em conta que o pagamento foi a prazo, sem juros ou correção monetária;

d) Vitória Diesel S/A. (empresa controlada) - aduz que ingressou na empresa adquirindo ações de dois acionistas, para pagamento a prazo, sem juros nem correção monetária. Diante disto considerou o custo de aquisição e as datas do efetivo pagamento para efetuar à correção monetária dos valores investidos, como lhe autorizava o § 3º. do art. 349 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/80, com suporte no art. 41 e § 3º. do Decreto-lei nº. 1.598/77. A fiscalização entendeu que a correção devia ser aplicada sobre o preço integral da transação à época de sua contratação. Da diferença entre os dois critérios surge a insuficiência

correção monetária lançada. Para reforçar sua tese a impugnante transcreve o Acórdão nº. 101-75.529, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 42/43, e junta cópia da Apelação em Mandado de Segurança nº. 102.410-RS, fls. 115 a 118. Como suporte probatório junta os documentos de fls. 80 a 118.

As fiscais autuantes apresentam Informação Fiscal, fls. 783 a 792, afirmando, quando aos investimentos na Viação Capixaba Ltda. e Vitória Diesel S/A., que a legislação invocada pela contribuinte – art. 349, § 3º. do RIR/80 – não se aplica aos investimentos em controladas, avaliados pelo valor do patrimônio líquido. Cita o Parecer CST nº. 3.311, de 22/12/81, que, ao negar a faculdade, diz que *"o assunto transcende a uma interpretação literal do dispositivo mencionado, posto que de sua praticabilidade emergem obrigatoriamente efeitos paradoxais no campo da legislação comercial, contraditando mesmo seus principais objetivos"*.

A avaliação destes investimentos pela equivalência patrimonial implica dizer que *"o seu valor há de expressar no balanço do contribuinte, equivalência à sua participação no patrimônio líquido da investida"* (art. 261 do RIR/80). *"Ora, se efetivada a correção monetária somente sobre as parcelas do investimento efetivamente pagas até a data do balanço (correção monetária parcial do bem), o valor incorporado ao ativo não corresponderá aritmeticamente à parcela incorporada à reserva de capital (correção monetária do capital) da sociedade investida, originando-se, daí, uma inequivalência contábil, um desajuste que fere frontalmente os objetivos básicos da legislação comercial, indicados acima, pois resultará em expressões patrimoniais divergentes entre as demonstrações financeiras da investidora e da investida"*.

Acrescentam que o valor passível de registro como resultado do exercício e adicionável ao valor contábil do investimento, já corrigido monetariamente, limitar-se-á à diferença entre: a) o valor que corresponda à porcentagem da participação do investimento no capital da coligada ou controlada, sobre o valor de seu patrimônio líquido (da coligada ou controlada); e b) o custo de aquisição do investimento, corrigido monetariamente (art. 248 da Lei nº. 6.404/76).

Dizem as Auditoras Fiscais, ainda, que nos casos de investimentos representados por participações societárias os efeitos da correção monetária simultânea se anulam, elidindo, pela reciprocidade, provável incidência de sobrecarga tributária. *"É que os efeitos inflacionários positivos verificados na empresa investidora contrapõem-se aos efeitos inflacionários negativos na empresa investida"*.

Reafirmam ser inadmissível a correção monetária do custo de aquisição em função da época do seu efetivo pagamento, como fez a autuada –obrigada que é à avaliação do investimento pela equivalência patrimonial – mesmo que o valor financiado

eja fixo, sem juros e correção monetária.

Sobre as empresas Março Engenharia S/A. e Serviços Técnicos Start Ltda., nas quais a autuada teria integralizado capital com o aproveitamento de créditos em conta corrente, as autuantes propugnaram pela cancelamento do lançamento, tendo em vista nova tipificação atribuída à irregularidade e estampada em Auto de Infração Complementar, que anexaram.

O Auto de Infração complementar, fls. 798 a 799, assim trata o assunto:

1 - Ano base de março de 1981 a fevereiro de 1982 - Exercício 1983:

- glosa de despesas desnecessárias à atividade da empresa - glosa de despesa financeira, no mesmo montante da receita financeira (correção monetária) que deixou de ser cobrada sobre os empréstimos repassados pela fiscalizada à controlada Serviços Técnicos Start Ltda. (fls. 6 e 13 do processo).

Valor tributável.....: Cr$ 165.353

Enquadramento legal: infração ao disposto no artigo 191 e § 1º. e 2º. do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº. 85.250/80;

2 - Ano base de março de 1982 a fevereiro de 1983 - Exercício de 1984:

- omissão de receita, caracterizada pela não contabilização da correção monetária incidente sobre os empréstimos financeiros concedidos pela fiscalizada às controladas Serviços Técnicos Start Ltda. e Março Engenharia S/A. (fls. 12, 13 e 218 a 245 do processo).

Valor Tributável.....: Cr$ 56.400.416

Enquadramento legal: infração ao artigo 21 do Decreto-lei nº. 2.065/83 artigos 157 e § 1º., 178, 179, 387-II e 676-III e 678-III do RIR/80, aprovado pelo Decreto r 85.450/80.

Reaberto o prazo para impugnação, a empresa contestou o Auto de Infr complementar requerendo, preliminarmente, a anulação da peça, pois considera que i bitributação. Afirma que, não constando no auto de infração complementar que a exi feita no auto anterior, relativa aos mesmos itens, foi cancelada, compreende-se que exigência permanece, o que significa haver dois lançamentos sobre o mesmo fato ge

No mérito, diz que na impugnação anterior ficou cabalmente comprovad que não houve a alegada insuficiência de correção monetária, uma vez que se tratava d um adiantamento para aumento de capital. Procurando contornar o equívoco a fiscalizaçã vale-se de enquadramentos diferentes para operações idênticas, ora glosando despesas por entendê-las desnecessárias, ora tributando por omissão de receitas, caracterizada pela não contabilização da correção monetária incidente sobre os supostos empréstimos financeiros concedidos a duas controladas.

Segundo a autuada, a operação realizada com a controlada Start, no período de março de 1981 a fevereiro de 1982, não tinha natureza de "empréstimo", jamais representou um "mútuo", pois as importâncias entregues se destinaram ao aumento do seu (Start) capital. No "mútuo" há, necessariamente, o retorno da quantia mutuada, o que não aconteceu. Mesmo que se admitisse, ainda que por absurdo, ter ocorrido o "mútuo", não existia, à época, exigência legal de se cobrar encargos financeiros nestas operações entre coligadas.

Afirma a autuada, que em nenhuma das situações a glosa fiscal encontra justificativa e acrescenta que, no caso presente – Auto de Infração complementar – a fiscalização adotou um procedimento inusitado: apurou o valor da correção monetária que, no seu entender deveria ser cobrada pela impugnante e glosou este valor como despesa financeira, o que é inconcebível por falta de previsão legal.

Já quando busca tributar a operação realizada no período de março de 1982 a fevereiro de 1983 com as controladas Start e Março Engenharia – valor tributável Cr$ 56.400.416 – adotou outro critério, ao considerar que a correção monetária não contabilizada caracteriza "omissão de receita". Desta feita, ao contrário do que aconteceu anteriormente, fundamentou no art. 21 do Decreto-lei nº. 2.065/83 e arts. 157 § 1º., 178, 179, 387, 676-III e 678-III do RIR/80.

A autuada reproduz ementa do extinto Tribunal Federal de Recursos, fls. 810, acerca da aplicação de norma em relação ao fato gerador do tributo, terminando por afirmar que o Decreto-lei nº. 2.065/83 não seria aplicável ao exercício social fiscalizado (março de 1982 a fevereiro de 1983).

Em agosto de 1986 é apresentada nova informação fiscal, fls. 818 a 821, onde as autuantes opinam pela rejeição da preliminar de nulidade, afirmando inexistir dupla tributação, uma vez que às fls. 786 e 791 consta o cancelamento da exigência original *"face à nova tipificação dada à irregularidade apurada"* e *"face aos novos valores imputados"*.

No mérito, as autuantes reafirmam a correção da ação fiscal.

No que tange ao período de março de 1981 a fevereiro de 1982 – valor tributável Cr$ 165.353 – relativo à controlada Start, reiteram que a autuada realmente entregou, gratuitamente, numerário à controlada. Prendem-se na premissa de que se a empresa contraiu empréstimos que foram repassados a outras empresas, no intuito de manter outras fontes produtoras, as despesas decorrentes de tais empréstimos não são despesas operacionais da fiscalizada, devendo ser glosadas.

Sobre a operação realizada no período de março de 1982 a fevereiro de 1983 com as controladas Start e Março Engenharia – valor tributável Cr$ 56.400.416 – asseveram, inicialmente, que o Decreto-lei nº. 2.065/83 é perfeitamente aplicável ao caso, pois o PN CST nº. 23/83 estabelece que *"a obrigação de reconhecer, para determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação da ORTN, é aplicável a partir de todos os contratos compreendidos dentro do período base de 1983"*. Na ótica fiscal, tendo, os períodos de 03/82 a 02/83 e 03/83 a 12/83, sido consolidados e oferecidos à tributação no exercício financeiro de 1984, deve-se observar o referido Decreto-lei, nos termos da Súmula 584 do STF: *"ao Imposto de Renda calculado, sobre os rendimentos do ano base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração"*.

No que tange a alegação de que não teria havido empréstimo, afirmam que a *"simples entrega de recursos já caracteriza um empréstimo de fato"* e que a inexistência de contrato escrito não subtrai a natureza jurídica do negócio, devendo prevalecer a incidência do artigo 21 do já citado Decreto-lei.

O Processo seguiu para à Divisão de Tributação e retornou em seguida para que fossem identificadas as despesas do item I do AI.

A fiscalização informou tratar-se de juros, comissões (4.1.6.1.04-8), juros bancários, comissões (4.1.6.3.1.04-6), descontos concedidos, taxas, correção monetária, créditos não cobráveis, IOF sobre veículos e variações monetárias passivas, anexando cópias das citadas contas, fls. 825 a 893.

Quanto a este tópico, a Decisão nº. 030/87, fls. 896 a 911, do Senhor Delegado da Receita Federal em Vitória - ES, apresenta o seguinte teor:

Viação Capixaba Ltda. e Vitória Diesel S/A *"É de ser mantida para o exercício de 1983 a importância de Cr$ 11.000.301 e para o exercício de 1984 Cr$ 593.931.766, tendo em vista ficar evidenciado que a Investidora/Controladora ao efetivar a correção monetária da ações, que é tributável, o fez sobre uma parcela menor (a efetivamente paga), e posteriormente, ao utilizar o método de equivalência patrimonial, auferiu um ganho que não é tributável, bem superior, enquanto que a Investida/Controlada*

beneficiou-se da correção monetária integral incidente sobre o seu patrimônio líquido que gerou correção monetária devedora".

Serviços Técnicos Start Ltda. e Março Engenharia S/A. - acolhe as razões das fiscais autuantes relativamente à proposição de cancelamento deste item no Auto de Infração inaugural, haja vista a nova capitulação dada pelo Auto de Infração Complementar, fls. 798/799. Sobre este último, decide: Serviços Técnicos Start Ltda., Exercício de 1983, valor tributável de Cr$ 165.353 - *"as argumentações da empresa devem ser acolhidas, haja vista a ausência de comprovação de que as quantias repassadas pela impugnante à sua controlada ... sejam oriundas de empréstimos junto a estabelecimentos financeiros. Donde se conclui, portanto, ser o procedimento adotado pela fiscalização contrário aos esclarecimentos emanados nos itens 13 e 14 do PN 43/81, devendo ser excluída da tributação...".*

Serviços Técnicos Start Ltda. e Março Engenharia S/A., exercício de 1984, valor tributável de Cr$ 56.400.416 – *"no presente caso não procedem as alegações da impugnante, pois não consta dos autos que as remessas tiveram 'destinação contratualmente estipulada de forma irrevogável para aumento de capital', conforme item 6 do PN 17/84. Assim fica a autuada sujeita às determinações do artigo 21 do Decreto-lei 2.065/83, o qual não fixou vigência para os negócios previsto no citado artigo, sendo o dispositivo legal aplicável a todos os contratos de mútuo que, celebrados entre as pessoas jurídicas legalmente qualificadas, estiverem compreendidos dentro do período-base alcançado pela vigência da lei nova, conforme esclarece o PN 23/83".*

Emitida a Decisão nº. 30/87, assim ficou resolvida a lide:

AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO

valores mantidos (base de cálculo):

Exercício 1983
Viação Capixaba Ltda. .....: Cr$ 11.000.301

Exercício 1984/1
Viação Capixaba Ltda. .....: Cr$ 27.091.796
Vitória Diesel S/A. (fls. 246 a 273 - Anexo I).....: Cr$ 299.493.844

Exercício 1984/2
Viação Capixaba Ltda. .....: Cr$ 45.626.284
Vitória Diesel Ltda. .....: Cr$ 221.719.842

valores cancelados (base de cálculo):

Exercício 1983
Serviços Técnicos Start Ltda. .....: Cr$ 165.353

Exercício 1984/1
Serviços Técnicos Start Ltda. .....: Cr$ 48.712.731
Março Engenharia S/A. (fls. 218 a 245 - Anexo I) .....: Cr$ 7.687.685

AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR

valores mantidos (base de cálculo):

Exercício 1984/1
Serviços Técnicos Start Ltda. .....: Cr$ 48.712.731
Março Engenharia S/A. (fls. 218 a 245 - Anexo I).....: Cr$ 7.687.685

valores cancelados (base de cálculo):

Exercício 1983
Serviços Técnicos Start Ltda. .....: Cr$ 165.353

A empresa recorreu a este Conselho de Contribuinte apresentando as seguintes razões – consideradas tanto as razões do recurso de folhas 932 a 958 quanto as de fls. 1250 a 1271:

- Viação Capixaba Ltda. e Vitória Diesel S/A. - ingressou nas duas empresas, adquirindo quotas e ações, respectivamente, à prazo e com pagamento sem juros nem correção monetária, optando por efetuar a correção monetária em função do preço de aquisição, a partir do momento em que fossem efetivados os pagamentos. O fundamento legal para isto é o § 3º. do art. 349 do RIR/80.

O fisco, estranhamente, não admitiu que a recorrente exercesse esta opção, exigindo a correção monetária aplicada sobre o preço integral da transação à época de sua contratação, do que resultou o lançamento em discussão.

Afirma que agiu legalmente, pelo que merece ser reformada a Decisão singular.

Acrescenta a transcrição de outro Acórdão deste Conselho, o de nº. 101-76.116, fls. 944/945, de 16/09/85, além do já citado na impugnação - Acórdão nº. 101-75.529, de 25/11/84, fls. 42/43, que vão ao encontro de sua tese.

- Serviços Técnicos Start Ltda. e Março Engenharia S/A.– aduz a recorrente que a decisão de primeira instância não acolheu o argumento da empresa de que as importância remetidas foram utilizadas no aumento do capital.

Junta cópias de correspondências da empresa à época, fls. 1046 a 1166, que, a seu juízo, comprovam que as remessas tinham finalidade futura específica de aumento de capital.

Pondera que a decisão monocrática desprezou as conclusões do laudo pericial, no caso da Março Engenharia S/A., que atestou a efetiva existência e a respectiva origem do saldo credor com que foi aprovada a integralização de ações e concretizado o aumento de capital social, utilizando-se o total do crédito para o aumento do capital.

No caso da Serviços Técnicos Start Ltda., a capitalização foi feita em 01/12/82, consoante comprovação feita na fase impugnatória.

2 - omissão de receitas caracterizada pelo consumo de óleo diesel à margem da escrituração - item "a"; e pela compra de óleo diesel com recursos estranhos à contabilidade - item "b";

a) a fiscalização apurou consumo de óleo diesel à margem da escrituração da empresa (A>E, onde A = aquisição e E = entradas no almoxarifado), tendo esta adquirido o combustível que não transitou pelo almoxarifado, conforme "Quadro Demonstrativo da Apuração da Receita Omitida, fls. 08 e 14 a 17 e documentos de fls. 385 a 3008 (dos anexos):

Exercício de 1983 (quadros demonstrativos 2, 2-a, 2-b e 2-c, fls. 14-17):

valor tributável.....: Cr$ 71.704.286

Exercício 1984/1 (quadros demonstrativos 3, 3-a, 3-b e 3-c, fls. 18-21):

valor tributável.....: Cr$ 168.110.270

Exercício 1984/2 (quadros demonstrativos 4, 4-a, 4-b e 4-c, fls. 22-25):

valor tributável.....: Cr$ 470.138.295

b) a fiscalização apurou, ainda, compra de óleo diesel com recurso estranhos à contabilidade da empresa, tendo transitado combustível pelo almoxarifado sem suporte no montante adquirido (E>A, onde E = entradas no almoxarifado e A = aquisições) através das notas fiscais emitidas pela Esso, Petrobrás e outras, conforme quadros demonstrativos:

Exercício de 1983 (quadros demonstrativos 2, 2-a, 2-b e 2-c, fls. 14-17):

valor tributável.....: Cr$10.430.541

Exercício 1984/1 (quadros demonstrativos 3, 3-a, 3-b e 3-c, fls. 18-21):

valor tributável.....: Cr$54.734.493

Exercício 1984/2 (quadros demonstrativos 4, 4-a, 4-b e 4-c, fls. 22-25):

valor tributável.....: Cr$34.217.374

O enquadramento legal para as infrações foi buscado nos arts. 157 e § 1º, 178, 179, 387-II, 676-III e 678-III do RIR/80.

A empresa impugnou o lançamento, fls. 30 a 75, ressaltando que a fiscalização não informou aos responsáveis pela autuada que os levantamentos solicitados serviriam de base para o confronto das aquisições, escrituração e consumo de óleo diesel. Por isso, os dados que foram fornecidos partiram de funcionários não habilitados, por cansativo e inseguro trabalho manuscrito. Caso tivessem tomado aquela iniciativa os dados fornecidos seriam extraídos do sistema de processamento, bem mais confiáveis.

Esclareceu que:

- para efeito de controle de estoque, as aquisições de óleo diesel são consideradas por núcleo, porém, para efeito contábil, essas aquisições são consideradas como um todo;

- Camburi tem sua movimentação incluída no núcleo operacional Vitória;

- o programa que controla o estoque é vinculado ao que acompanha o custo operacional de cada veículo. Sendo assim, os abastecimentos feitos fora das garagens da

empresa, no caso de viagens especiais, são computados como "entradas no estoque" para que o seu consumo possa compor o custo operacional do veículo. Nestes termos, junta os relatórios informatizados para a comprovação das entradas mês a mês e núcleo a núcleo, fls. 173 a 184, 243 a 370, 417 a 516.

Buscando provar que o óleo diesel consumido estava devidamente escriturado e que todo o óleo foi adquirido com recursos normais da empresa juntou vários documentos, fls. 76 a 529, relacionados às fls. 68, procurou demonstrar falhas nos levantamentos apurados pelas fiscais, fls. 46 e seguintes, terminando por requerer a realização de perícia, uma vez que as questões são puramente probatórias, indicando o Sr. Antônio Carlos de Freitas como seu perito.

Deferido o pedido de perícia, ela foi realizada pelas mesmas fiscais que lavraram o auto de infração, fls. 531 a 588. Em seu laudo relatam que constataram erros de soma e outros, o que resultou na elaboração dos quadros demonstrativos de folhas 578 a 586 com as correções necessárias, em substituição aos que foram apresentados no auto de infração original.

A autuada apresentou laudo divergente, fls. 594 a 774, contrapondo-se ao laudo da União, dizendo que foi mantida a ótica fiscal, no sentido de desconsiderar os procedimentos de registro e controle da recorrente. Isto fez com que permanecessem as diferenças existentes e que fossem criadas outras.

Consta no laudo da União, às fls. 534/535, o sistema de registro e controles da contribuinte, que pode ser assim resumido:

Entradas

a) fornecimentos pelas empresas distribuidoras - NVD (nota fiscal de venda por empresa distribuidora) - consumo parcelado.

A partir da NVD é emitido o documento interno NRM (nota de recebimento de materiais) que é processado no sistema de estoques para:

- registrar a entrada de mercadoria no almoxarifado com base na data de seu recebimento físico;

- criar o registro para controle do "contas a pagar";

- prover os cálculos do custo médio por mercadoria.

A nota fiscal (NVD) correspondente ao fornecimento é passad acompanhada de uma via da NRM, ao sistema de tesouraria e, por este, gera os registro contábeis da movimentação de estoque.

b) fornecidos pelos postos de serviços - NVP (nota fiscal de venda po postos de serviços) - consumo imediato.

A partir da NVP é emitido o documento interno NRM, que é processado no sistema de estoques para:

- registrar a entrada de mercadoria no almoxarifado – com base na data do documento de prestação de contas do motorista (relatório de despesas de viagem);

- prover os cálculos do custo médio da mercadoria;

- apropriar os registros contábeis da movimentação de estoques, via sistema de tesouraria, tendo como data base aquela do respectivo relatório de prestação de contas.

Saídas

A partir dos abastecimentos feitos diretamente das bombas instaladas nas garagens da empresa, é emitido o documento interno MCD (mapa de consumo diário) que, juntamente com a NVP é processado no sistema de estoques para:

- registrar a saída da mercadoria do almoxarifado, com base na movimentação física;

- apropriar, por veículo, o custo do produto consumido;

- criar a RIM (relação de itens movimentados).

A RIM e o cálculo do custo médio, já processado, resultam, via sistema de contabilidade, nos registros contábeis da movimentação de saída, tendo como data base aquela fisicamente havida (abastecimento nas garagens) ou assumida (abastecimento nos postos de serviço).

Por conta da sistemática, diz que a documentação hábil para o levantamento é a seguinte:

- nota fiscal de venda por empresa consumidora - NVD;

- nota fiscal de venda por posto de serviço - NVP;

- relação de itens movimentados (também chamado de resumo geral de compras e entradas no almoxarifado);

- Razão detalhado;

- listagem de movimentações;

- Diários Auxiliares (os quais foram chamados pelo perito da União de *"mapa elaborado manualmente, sem registro, que também não faz referência a documentos"*).

O laudo apresenta explicações e levantamentos, por período e núcleo, fls. 604 a 731, e afirmando que as poucas diferenças que se mantiveram não implicaram alterações nos balanços da autuada.

Em 20 de agosto de 1985, a contribuinte apresentou um aditamento à impugnação, fls. 775 a 781, onde diz que o laudo da União não se reveste de imparcialidade e isenção, como deveria, por ter sido realizado pelas mesma fiscais que lavraram o Auto de Infração. Requer a indicação de perito da União, estranho à autuação, para a realização de nova perícia.

Em sua informação fiscal, fls. 783 a 792, ressaltam as autuantes que consideraram Vitória e Camburi como um só núcleo e que o controle de estoque não redundou em matéria tributável. As irregularidades apuradas são decorrentes da análise dos documentos que comprovam a aquisição de óleo diesel, nos Mapas de Consumo de Óleo Diesel e nos Movimento Diário (numerados em ordem seqüencial de 01 a 2066, fls. 385 a 2637, em anexo). O levantamento efetuado pela fiscalização envolveu apenas as entradas de óleo combustível, conforme comprovam os documentos de fls. 08 e 14 a 25 do processo.

Esclarecem que foi considerado no levantamento o abastecimento em postos de serviço, nas viagens especiais, e que todos os documentos anexados ao processo na perícia divergente foram objeto de análise.

As folhas 788 apontam os valores tributáveis que devem ser mantidos após as considerações do Laudo de Divergência.

Registram, finalmente, que o Mapa de Consumo de Óleo Diesel - Movimento Diário é o documento pelo qual o funcionário encarregado atesta a entrada do óleo diesel no almoxarifado do núcleo. Este foi o documento em que se baseou a fiscalização na

elaboração dos quadros demonstrativos 2-a, 3-a e 4-a e a recorrente nem faz menção aos referidos quadros, do que concluem que os mapas citados e os demonstrativos não foram alvo da defesa da contribuinte.

Em decorrência da lavratura do auto de infração complementar, fls. 798 a 799, foi apresentada nova impugnação, fls. 802 a 816. Nesta última, sob o título "UMA ADVERTÊNCIA NECESSÁRIA: O LAUDO PERICIAL", a autuada mais uma vez aborda a questão das entradas de óleo diesel, afirmando que os levantamentos das fiscais estão totalmente divorciados da realidade e das provas, embora o AI a que se contrapõe esta peça não verse sobre este tópico, estando ela refutando apenas no AI Originário.

Após ter sido elaborada nova informação fiscal, fls. 818 a 821, o processo foi encaminhado para julgamento em primeira instância, tendo sido determinada a realização de um laudo de desempate, cuja elaboração foi incumbida ao Auditor Fiscal Luiz César Garcia. Referido laudo está anexado na Pasta de nº. 11.

O Senhor Delegado da Receita Federal em Vitória – ES, proferiu a Decisão nº. 30/87, adotando o laudo da perícia de desempate e concluindo que foram adquiridos sem comprovação de notas fiscais 30.426,3 litros de óleo diesel nos períodos de 01/03/81 a 28/02/82, 01/03/82 a 28/02/83 e 01/03/83 a 31/12/83 (desprezados os casos em que a diferença representa apenas fração de litro) e que 328.966,2 litros foram adquiridos com notas fiscais e consumidos à margem da escrituração da empresa, nos períodos de 01/03/81 a 28/02/82, 01/03/82 a 28/02/83 e 01/03/83 a 31/12/83 (desprezados os casos em que a diferença representa apenas fração de litro), do que resultou o valor tributário de Cr$ 39.004.077,60.

O julgador monocrático interpôs recurso *ex officio* junto à Superintendência da Receita Federal da 7ª Região Fiscal - Divisão de Tributação.

O processo retorna à DRF/Vitória para esclarecer o critério utilizado para a fixação do valor mensal do litro de óleo diesel, fls. 17, 21 e 25, e a alteração dos valores apurados como "receita por consumo de litro de óleo diesel" para o período-base de 03/83 a 12/83, caso tenha ocorrido por ocasião da decisão, visto que para 253.473,80 litros consumidos à margem da escrituração, fls. 903 - item 1.3, implicando uma receita omitida de Cr$ 12.882.540, fls. 910 - item XX, teria sido considerada uma relação "receita por consumo de litro de óleo diesel" montante a Cr$ 50,82 ao invés de Cr$ 770,10 - conforme consta da apuração inicial às fls. 08.

Em resposta, fls. 918, uma das autuantes informa que foi considerada o

custo médio (aritmético) das compras de cada mês para a determinação do valor do litro de óleo diesel e que a alteração do valor da receita por consumo de litro de óleo diesel se deu na Divisão de Tributação, órgão que deve responder à segunda indagação.

Reconhecendo tratar-se de erro de fato, o Delegado da Receita Federal em Vitória - ES, emite nova decisão, fls. 919 a 921, a de nº. 166/88, onde retifica o valor da relação "receita por consumo de litro de óleo diesel" o que resulta num aumento considerável do valor do tributo devido em relação à decisão anterior para o exercício de 1984/2.

O processo retorna à Superintendência, que nega provimento ao recurso *ex officio* por meio da Decisão nº. 174/89, fls. 925 a 930.

A empresa recorre a este Conselho, dizendo que cabe ao fisco o ônus de provar a não veracidade dos fatos registrados na sua contabilidade (art. 174 § 2º do RIR/80).

Afirmou a recorrente que, nos autos, a autoridade fiscal pretende desconsiderar a receita bruta contabilizada e que determinado núcleo deu entrada em uma quantidade menor de óleo do que a efetivamente adquirida, presumindo que o combustível não registrado teria sido consumido e teria produzido receita também não escriturada. Com a mesma finalidade, afirma que determinado núcleo deu entrada em uma quantidade maior de óleo diesel do que a adquirida, o que implicaria em compra com recursos não contabilizados.

Aduziu que a alteração da Decisão nº. 030/87 pela Decisão nº. 166/88, que resultou numa majoração do valor tributável importou em supressão de instância, não tendo sido reaberto o prazo para nova impugnação.

Anexa ao recurso, sob o título de Nota Geral nº. 1, fls. 579 a 998, exposição detalhada que se contrapõe às conclusões da decisão de primeira instância, com as cópias dos documentos referidos (pasta 12).

O Acórdão nº. 103-12.392, de 23 de junho de 1992, desta Câmara, considerou que houve inovação no feito, sem o devido contraditório, haja vista que matérias originalmente tipificadas como "aquisições maiores do que as entradas registradas no almoxarifado", após os laudos periciais e da decisão monocrática, restaram mantidas como "registro de entradas no almoxarifado maior do que as aquisições" e vice-versa, ocorrendo

uma inversão no fundamento fático sem uma reabertura formal à autuada para impugnação.

Para uma melhor visualização desta ocorrência foi elaborado o demonstrativo de fls. 1185 a 1198.

Diante disto, a decisão do Delegado da Receita Federal de Vitória – ES, foi tomada como retificadora do lançamento, em vista da matéria inovada, determinando-se a apreciação do recurso de fls. 932 a 998 e prova pertinente, quanto às infrações supra referidas, como se impugnação fosse.

O processo foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ que emitiu a Decisão nº. 29/97, na qual, com base no estudo estampado nos quadros demonstrativos de fls. 1215 a 1245, decidiu-se:

- cancelar as diferenças apuradas quando, em decorrência da perícia desempatadora, a Decisão nº. 30/87 acabou por inverter a imputação descrita no auto, apontando para a irregularidade em que os valores de entrada do almoxarifado superaram os valores das aquisições (soma das notas fiscais). Isto porque esta irregularidade configuraria custos não comprovados e não omissão de receitas, como lançado, o que acarretaria novo lançamento, que, todavia, não é mais possível, face à decadência;

- cancelar as diferenças menores ou iguais a um litro, decorrentes de eventuais equívocos na soma de decimais (princípio da materialidade);

- manter as diferenças decorrentes de inovação que a empresa concorda expressamente;

- manter as diferenças decorrentes de inovação que a empresa não contesta;

- julgar, caso a caso, as diferenças decorrentes de inovação que a empresa não concorda, obedecendo a ordem do período-base, unidade e mês.

Com base nos arts. 145, inciso II c/c 149, inciso VIII, foram canceladas de ofício as diferenças julgadas na decisão de primeira instância que não foram objeto do litígio em questão, desde que enquadradas no caso "valores de entrada no almoxarifado que superaram os valores das aquisições (soma das notas fiscais)" ou "diferenças menores ou iguais a um litro".

Da aplicação destes critério resultaram os seguintes valores:

Item "2.a"

período-base	valores em julgamento - Cr$	valores excluídos - Cr$	valores mantidos – Cr$
01/03/81 a 28/02/82	12.498.667,00	1.934.512,24	10.564.154,76
01/03/82 a 28/02/83	11.358.742,00	3.861.766,53	7.496.975,47
01/03/83 a 31/12/83	195.200.173,38	1.146.447,87	194.053.725,51

Item "2.b"

período-base	valores em julgamento - Cr$	valores excluídos - Cr$	valores mantidos Cr$
01/03/81 a 28/02/82	365.142,37	365.142,37	0,00
01/03/82 a 28/02/83	1.129.290,47	1.129.290,47	0,00
01/03/83 a 31/12/83	769.695,76	769.695,76	0,00

A empresa interpôs novo recurso voluntário, apresentando demonstrativos, fls. 1290 a 1305, com notas explicativas para cada item mantido na segunda decisão singular (as folhas referentes a este anexo são numeradas e anexadas aos autos de forma invertida: a folha 2 é a última e a 16 é a segunda).

Diz que o perito desempatador afirma em seu laudo: *"...o Contribuinte, em determinadas diferenças apresentadas, diz tratar-se de abastecimento externo sem, no entanto, fazer qualquer referência à nota fiscal e sua NRM."* e que esta afirmação merece reparos.

A recorrente esclarece que não fez menção às notas fiscais e NRM por entender absolutamente desnecessário, tendo em vista que tais notas fiscais já haviam sido relacionadas pelas próprias fiscais autuantes e constavam do processo, tendo, inclusive, as NVP, sido objeto de relações específicas onde constam, também, sob as siglas de "REQ". as respectivas NRM.

Por fim, requer a reforma da decisão recorrida.

3) Omissão de receita caracterizada pelos aluguéis de imóveis residenciais não cobrados dos acionistas dirigentes da empresa.

A fiscalização constatou que a empresa não cobrava os aluguéis dos imóveis em que residiam os seus dirigentes, apurando os seguintes valores tributáveis, com base no valor dos imóveis no início do ano-base:

Exercício de 1983.....: Cr$ 6.846.756
Exercício de 1984/1.....: Cr$ 23.697.025
Exercício de 1984/2.....: Cr$ 47.602.212

A empresa autuada, em sua impugnação, fls. 69/70, alega que os valores dos aluguéis arbitrados se referem a períodos completos quando, na verdade, os referidos imóveis só poderiam ser ocupados após a expedição do "habite-se" pela Prefeitura de Vitória, o que só ocorreu em 05 de janeiro de 1982, fls. 119.

De forma semelhante equivocou-se a fiscalização no que se refere ao exercício de 1984/2, pois o período-base não foi de 12 meses, mas de 10 meses (03/83 a 12/83), em razão da alteração do exercício social da empresa.

Desta feita, defende que o valor tributável deveria ser proporcional à respectiva ocupação do imóvel, do que resulta:

Exercício de 1983 (02/12).....: Cr$ 1.141.126
Exercício de 1984/1.....: Cr$ 23.697.025
Exercício de 1984/2(10/12).....: Cr$ 39.668.510

Anexa Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, fls. 120, visando à comprovação do recolhimento do tributo conforme valor tributável por ela ajustado.

As fiscais autuantes, na informação fiscal, fls. 791, propugnam pelo cancelamento do AI neste aspecto, face aos novos valores imputados e que constarão de nova autuação.

O Auto de Infração Complementar lavrado, fls. 798 a 799, assim trata a matéria:

Exercício de 1983

Omissão de receita, caracterizada pelos aluguéis dos imóveis residenciais, não cobrados dos acionistas dirigentes da empresa e, por conseguinte, sem a necessária contabilização.

Valor do Imóvel em 09/81 = Cr$ 147.356.156, fls. 3011 do processo, Anexo 09.

Valor locativo: Cr$ 147.356.156 x 10% = Cr$ 14.735.615 : 12 x 4 = Cr$ 4.911.871.

Valor tributável.....: Cr$ 4.911.871

Enquadramento legal: infração aos artigos 157 e § 1º., 178, 179, 387 - II e 676 - III do RIR/80 (Decreto nº. 85.450/80);

Exercício de 1984/1

Valor do imóvel em 02/82 = Cr$ 236.970.256
Valor locativo: Cr$ 236.970.256 x 10% = 23.697.025

Valor tributável.....: Cr$ 23.697.025

Exercício de 1984/2

Valor do imóvel em 02/83 = Cr$ 476.022.128
Valor locativo: Cr$ 476.022.128 x 10% = Cr$ 47.602.212 : 12 x 10 = Cr$ 39.668.510.

Valor tributável.....: Cr$ 39.668.510

Em nova peça impugnatória, fls. 802 a 816, a contribuinte requer, preliminarmente, a anulação do Auto de Infração complementar por considerar que houve bitributação. Afirma que, não constando no Auto de Infração complementar que a exigência feita no Auto anterior, relativa aos mesmos itens, foi cancelada, compreende-se que aquela exigência permanece, o que significa haver dois lançamentos sobre o mesmo fato gerador.

Com referência ao exercício de 1983, diz que comprovou que o imóvel só poderia ser ocupado a partir do "habite-se", concedido em janeiro de 1982, o que corresponderia a dois duodécimos do valor tributário arbitrado.

No Auto de Infração complementar a fiscalização pretende estabelecer a ocupação dos imóveis a partir de novembro de 1981, arbitrando como valor do imóvel o constante na contabilidade em setembro de 1981 (e não mais o valor de fevereiro de 1981), chegando a um valor tributável de Cr$ 4.911.871.

Na sua ótica, portanto, o fisco considerou o valor do imóvel de Cr$ 147.356.156, relativo à setembro de 1981, quando deveria considerar o valor de Cr$ 68.467567, relativo à fevereiro de 1981(AI Originário) e considerou o imóvel ocupado de novembro de 1981 a fevereiro de 1982, quando deveria considerar somente a partir do "habite-se", ou seja, apenas dois meses (janeiro e fevereiro de 1982), o que gerou a diferença do valor tributável de Cr$ 4.911.871, lançado, para Cr$ 1.141.126, que a empresa reconheceu e recolheu, conforme DARF de fls. 120.

Entende a impugnante que já recolheu o tributo devido.

Tratando do exercício de 1984/1 e 1984/2, a contribuinte afirmou já ter reconhecido o valor lançado e efetuado o pagamento, fls. 120.

Insurgiu-se contra a não consideração dos pagamentos efetuados por ocasião da lavratura do AI complementar, pois considera que o crédito tributário estaria extinto, conforme o art. 156 do CTN.

Em agosto de 1986 é apresentada nova informação fiscal, fls. 818 a 821, ocasião em que as autuantes, em relação à preliminar de nulidade do lançamento, suscitada pela recorrente, reafirmam a inexistência de dupla tributação, uma vez que às fls. 786 e 791 consta o cancelamento da exigência original *"face à nova tipificação dada à irregularidade apurada"* e *"face aos novos valores imputados"*.

Sobre a data da efetiva ocupação dos imóveis, aduz uma das autuantes que foi setembro de 1981, conforme documentos de fls. 794 e 797 (cópias de contas de luz), e não janeiro de 1982 como pretende a autuada. Conforme as contas de energia juntadas, em setembro de 1981 os medidores indicaram um consumo de 210 kwh no imóvel ocupado pelo acionista Valécio Chieppe, fls. 794, 140 kwh no imóvel ocupado pelo acionista dirigente Cláudio Moura, fls. 795, 30 kwh no imóvel ocupado pelo acionista dirigente Wander Chieppe, fls. 796, e 40 kwh no imóvel ocupado pelo acionista dirigente Aymor Chieppe, fls. 797, além dos 1353 kwh apurados pelo medidor do condomínio, fls. 793.

Conclui que, se houve este consumo de energia era por que os imóveis já estavam ocupados pelos dirigentes, devendo prosperar os cálculos feitos no auto de infração complementar.

A Delegacia da Receita Federal em Vitória – ES, emite a Decisão nº. 30/87, fls. 905 a 906, afirmando que o lançamento referente aos exercícios de 1984/1 e 1984/2 deixou de ser litigioso, à medida que a empresa reconheceu e pagou os valores lançados, fls. 120, pois que a fiscalização no Auto de Infração complementar apenas exonerou a contribuinte dos valores exigidos a maior.

Já no tocante ao exercício de 1983, manteve a exigência sobre o valor tributável de Cr$ 4.911.871, tendo em vista que a argumentação da litigante e a juntada do documento de fls. 119 não são suficientes para elidir o feito fiscal já que restou comprovado nos autos às fls. 793 a 797 que os imóveis vinham sendo ocupados desde setembro de 1981.

Até aqui, portanto, temos:

Exercício de 1983 – mantido o valor tributável de Cr$ 4.911.871, sendo que a empresa já recolheu parcela do tributo, com multa reduzida em 50%, sobre o valor tributável de Cr$ 1.141.126;

Exercícios de 1984/1 e 1984/2 – considerada matéria não litigiosa, pois o AI complementar apenas exonerou a empresa dos valores lançados a maior no AI Originário, e a contribuinte já havia reconhecido e pago os valores referidos.

Recorrendo a este Conselho, fls. 954/955, a contribuinte reitera seus argumentos, considerando que o fato da luz ter sido ligada em setembro de 1981 não significa que o imóvel estava sendo ocupado. A energia foi ligada em fase de construção e acabamento do imóvel.

Os imóveis somente poderiam ser ocupados após a expedição do "habite-se", o que só ocorreu em janeiro, fls. 119, devendo ser cobrado o tributo sobre a ocupação dos meses de janeiro e fevereiro de 1982, o que totaliza um valor tributável de Cr$ 1.141.126.

O tributo sobre este valor já foi recolhido, fls. 120.

Pelo Acórdão de nº. 103-12.392, fls. 1171 a 1198, que cancelou a decisão de primeira instância, o recurso voluntário supra passou a ser considerado como impugnação, no que diz respeito a outro tópico, sendo, os autos, encaminhados à DRJ/RJ.

Aquele órgão, emitiu a decisão de nº 29/97, fls. 1199 a 1245, que não interferiu na omissão de receitas condizente com os aluguéis não cobrados dos dirigentes.

Em novo recurso voluntário, fls. 1250 a 1305, a empresa acrescenta, sobre o tema, que a energia elétrica teria sido ligada em setembro de 1981 para que os operários pudessem realizar serviços de pintura, acabamento, etc. e que isto não significou a ocupação dos imóveis pelos dirigentes, o que só aconteceu com o "habite-se". Neste sentido, deve prevalecer o valor tributável de Cr$ 1.141.126.

Registra sua indignação quanto à necessidade de confirmar o recolhimento da DARF, fls. 120, para realizar o abatimento dos valores pagos, como decidiu o Delegado da DRJ/RJ, fls. 1214, pois não pode remanescer a tributação por problemas de controle interno, prejudicando a recorrente.

4) Omissão de receita caracterizada pela não contabilização de correção monetária incidente sobre empréstimos financeiros concedidos à controlada Serviços Técnicos Start Ltda.

A fiscalização constatou que, nos exercícios de 1984/1 e 1984/2 a empresa não procedeu à correção monetária incidente sobre empréstimos concedidos à controlada Serviços Técnicos Start Ltda., conforme documentos de fls. 297 a 317 (pasta 1) e Demonstrativo nº. 5, fls. 26, tendo sido apurado:

Exercício 1984/1
Valor tributável.....: Cr$ 408.009

Exercício 1984/2
Valor tributável.....: Cr$ 40.059.069

Enquadramento legal: infração aos artigos 157 e § 1º, 178. 179, 387-II, 676-III e 678-III do RIR/80 e artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

A empresa, em sua impugnação, fls. 70 a 74, alega que a obrigação de corrigir monetariamente os "mútuos" entre empresa controladora e controlada surgiu com a publicação do Decreto-lei nº. 2.065, de 26 de outubro de 1983, não existindo tal imposição até aquela data.

Reconhece que emprestou dinheiro à controlada no período de janeiro a junho de 1983 sem a incidência de encargos financeiros, como permitia a legislação vigente à época da contratação.

Esses empréstimos foram devolvidos à controladora nos meses de julho, agosto, setembro e outubro de 1983, restando um saldo de Cr$ 28.100.000, dos quais Cr$ 26.000.000 foram incorporados ao capital social da controlada, conforme alteração contratual de fls. 121 a 129.

Mesmo tendo o empréstimo se realizado entre janeiro e junho de 1983, o fisco pretende aplicar retroativamente a norma constante do Decreto-lei nº. 2.065/83 confrontando o art. 144 do CTN.

O fato gerador da pretensa obrigação tributária ocorreu entre janeiro e junho de 1983, não sendo aplicável a norma que entrou em vigor somente em 28 de outubro de 1983.

A contribuinte entende que está sendo penalizada em dobro, eis que para efeito da integralização da subscrição do aumento de capital de que trata o item I, letra "b"

do AI, o fisco corrigiu o investimento a partir da data dos empréstimos ao invés da data da integralização.

Agora, para efeito da suposta omissão de receita, em relação aos mesmo empréstimos (item II, letra "d"), está novamente exigindo a tributação sobre a correção destes mesmos valores.

Informa ainda que, segundo o Parecer Normativo nº. 17/84, *"não é exigível a observância ao disposto no artigo 21 do Dec. Lei nº 2.065/83 à pessoa jurídica que fizer adiantamento de recurso financeiros, sem remuneração, para a sociedade controlada , coligada ou interligada, desde que: 1) o adiantamento se destine, específica e irrevogavelmente, ao aumento do capital social da beneficiária e 2) a capitalização se processe obrigatoriamente por ocasião da primeira A. G. E. ou alteração contratual, posterior ao adiantamento ou no máximo em até 120 dias contados do encerramento do período-base da sociedade tomadora dos recursos"*.

Daí se infere que, como os Cr$ 26.000.000 foi aproveitado para o aumento do capital social da controlada dentro do ano base de 1983, mediante alteração do contrato social ocorrida em 05 de dezembro de 1983, não poderia ter sido exigido da mutuante a observância do art. 21 do referido Decreto-lei, mesmo que se admita, por absurdo, que o dispositivo legal seja aplicável à espécie.

Em sua Informação Fiscal, fls. 789, as fiscais autuantes invocam a súmula 584 do Supremo Tribunal Federal, segunda a qual ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

Assim, as adições e as exclusões ao lucro líquido, determinados pela legislação que entrar em vigor no lapso compreendido entre o encerramento do balanço e o último dia do ano calendário são extensivas aos resultados do ano base da pessoa jurídica (PN nº. 49/76 e PN nº. 13/82).

Transcreveram o art. 146 do RIR/80, com o seguinte teor:

> "art. 146 - Quando ocorrer a alteração do exercício social, ou da data da apuração anual de resultados, a tributação será feita com base no lucro real verificado no período, inferior ou superior a 12 (doze) meses, entre a data do balanço que instruir a declaração anterior e a do último balanço realizado."

Com base nisto, dizem que no presente caso, o último balanço, que instruiu

a declaração, foi levantado em 02/82. Os resultados apurados entre 03/82 a 02/83 e 03/8 12/83 foram consolidados e oferecidos à tributação no exercício financeiro de 19 portanto, sujeitos ao referido DL.

As autoridade fiscais afirmam não ser admissível que a empresa arcass com despesas financeiras para manter seu capital de giro e emprestasse dinheiro controlada sem ao menos cobrar a correção monetária.

Ante a alegação de dupla exigência, informa o fisco que a insuficiência de correção monetária dos investimentos decorre dos empréstimos efetuados no período de novembro de 1981 a dezembro de 1982, conforme quadro demonstrativo nº. 01, fls. 13, e que a omissão de receita ora em discussão se refere a empréstimos ocorridos no ano-base de 1983, conforme Quadro Demonstrativo nº. 05, fls. 26.

Pelo exposto, completam, não há dupla exigência, pois as matérias tributáveis são absolutamente distintas.

Na sua Decisão de nº. 30/87, fls. 906 a 907, o Senhor Delegado da Receita Federal em Vitória – ES, mantém o AI neste aspecto, considerando improcedente o argumento de que não vigia à época o Decreto-lei nº. 2.065/83, pois segundo esclarece o item 2 do PN nº. 23/83 *"o imposto de renda das pessoas jurídicas domiciliadas no país é apurado em função do período-base correspondente ao exercício financeiro em que é devido".*

Considerou que, tendo em vista que o Decreto-lei nº. 2.065/83 não fixou vigência específica para os negócios previstos no artigo 21, o dispositivo legal é aplicável a todos os contratos de mútuo que, celebrados entre pessoas jurídicas legalmente qualificadas, estejam compreendidos dentro do período-base alcançado pela vigência da nova lei.

Quanto à alegação de dupla penalidade, considera que os Quadros Demonstrativos de nº. 01, fls. 13 e 05, fls. 26, comprovam que os empréstimos ocorreram em épocas distintas, sendo diferentes as bases de cálculo dos tributos exigidos.

Recorrendo a este Conselho, fls. 956 a 958 a empresa repete os argumentos da impugnação, em síntese:

a) é defeso ao fisco a aplicação retroativa do Decreto-lei nº. 2.065/83, nos termos do art. 144 do CTN. Os empréstimos foram feitos no período de janeiro a junho de 1983 e a norma entrou em vigor somente em 28 de outubro de 1983, data da publicação;

b) mesmo que, por absurdo, esta norma incidisse no caso, restaria afastada, eis que o Parecer Normativo nº. 17/84 determina que o art. 21 do referido DL não é aplicável nos casos em que o adiantamento se destine a aumento de capital social da beneficiária, como foi o caso de Cr$ 26.000.000 do capital emprestado.

Conforme já relatado, mediante Acórdão nº. 103-12.392, esta Câmara cancelou a decisão de primeira instância em razão de outra matéria.

Enviado o processo para a DRJ/RJ, tendo sido julgada a matéria devolvida e emitida a Decisão de nº 29/97 (fls. 1199-1245), sem influência neste tópico.

Novo recurso é impetrado, sem novas alegações, restando os itens "a" e "b" supra como matéria a ser apreciada.

IV) DISCRIMINAÇÃO DOS ANEXOS E VOLUMES QUE COMPÕE O PRESENTE PROCESSO

Por fim, antes de passar ao voto, entendo necessários alguns esclarecimentos no intuito de definir a estruturação deste processo no que diz respeito à quantidade de pastas e à numeração das folhas.

Considerando o descrito no documento de folhas 1168 e 1169, e o que dos autos consta, conclui-se o seguinte:

1) a composição original, como relatado às folhas 27 do volume I - Matriz, era de 10 (dez) pastas, com folhas numeradas seqüencialmente de 1 a 3130, sendo a primeira composta do auto de infração e seus quadros demonstrativos, fls. 01 a 27, e as demais das provas das autoridades autuantes;

2) a seqüência da juntada de documentos ao processo se deu, no entanto na pasta número 1, a partir do número 28, inclusive, até o número 1312 tendo sido feita a divisão em três volumes em 1997, como se vê anotado à folhas 1198, verso. Registre-se que houve um equívoco na numeração dc documentos que eqüivalem ao intervalo entre 1307, inclusive, e 1312 (v III - Matriz). A folha que deveria receber o número 1307, recebeu o núme 1037, ocasionando o erro nas demais. A normalidade da seqüência dos a processuais e a não existência de indícios de ausência de folhas, evider

tratar-se de um simples equívoco de numeração, sem maiores conseqüências, que deverá ser saneado na unidade preparadora, renumerando-se as referidas fls. na seqüência correta, tão logo seja possível;

3) o Anexo 10, com folhas numeradas de 1 a 470, compõe-se do complemento probatório da diligência/perícia realizada pelas fiscais autuantes, fls. 536 a 577, o que está expressamente declarado às folhas 788, contendo cópias de documentos - como os referidos no terceiro parágrafo da folha 536 - e esclarecimentos da empresa, como, *v. g.*, o estampado às folhas 17 do referido anexo;

4) o Anexo 11 é composto do Laudo de Desempate elaborado pelo perito Luiz César Garcia;

5) o Anexo 12 refere-se às provas citadas no documento intitulado "Nota Geral nº. 1", fls. 959 a 998, apêndice do recurso voluntário de folhas 932 a 958, como descrito no terceiro parágrafo da folha 953 dos autos;

6) o Laudo de Divergência, do perito da empresa, tem três anexos dispostos em pastas cinzas denominadas "Anexos do Laudo Pericial VAB S/A.", cujas folhas estão numeradas seqüencialmente de 1 a 490. Destaco que, originalmente, a numeração era como descrito às folhas 603 dos autos - ou seja, o primeiro volume de 01 a 151, o segundo de 01/82 a 208/82 e o terceiro de 01/83 a 111/83, sempre precedidos da abreviatura "doc." - desta forma, sempre que o laudo de divergência fizer referência a, por exemplo, "doc. 45/82" deve-se procurar pela numeração original nas pastas cinzas.

Portanto, a composição do processo é a seguinte:
Processo Matriz: 3 volumes.

Vol. I.....: fls. 01 a 529.
Vol. II.....: fls. 530 a 998.
Vol. III.....: fls. 999 a 1312.

Anexos: 15 volumes.

- pasta 1 - anexo 1 (provas do fisco): fls. 28 a 384.
- pasta 2 - anexo 2 (provas do fisco): fls. 385 a 566.
- pasta 3 - anexo 3 (provas do fisco): fls. 567 a 790.
- pasta 4 - anexo 4 (provas do fisco): fls. 791 a 1258.

- pasta 5 - anexo 5 (provas do fisco): fls. 1259 a 1753.
- pasta 6 - anexo 6 (provas do fisco): fls. 1754 a 2216.
- pasta 7 - anexo 7 (provas do fisco): fls. 2217 a 2645.
- pasta 8 - anexo 8 (provas do fisco): fls. 2646 a 3008.
- pasta 9 - anexo 9 (provas do fisco): fls. 3009 a 3130.
- pasta 10 - anexo 10 (provas da 1ª. perícia da União): fls. 01 a 70.
- pasta 11 - anexo 11 (perícia de desempate): fls. 01 a 141.
- pasta 12 - anexo 12 (provas do 1º. Rec. Voluntário): fls. 01 a 764.
- pasta cinza (Anexos do Laudo Pericial VAB S/A.): fls. 01 a 166.
- pasta cinza (Anexos do Laudo Pericial VAB S/A.): fls. 167 a 375.
- pasta cinza (Anexos do Laudo Pericial VAB S/A.): fls. 376 a 490.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER – Relator.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Em face das peculiaridades que envolveram o trâmite do processo, reputei necessário a elaboração de um relatório pormenorizado, que em sua primeira parte reporta o desenvolvimento processual em ordem cronológica; na segunda discorre sobre cada infração imputada à contribuinte, resumindo o conteúdo da impugnação, das informações fiscais, decisões de primeira instância e do recurso voluntário; e por último detalha o conteúdo de cada volume e dos anexos que compõem o processo.

Em seu recurso voluntário, fls. 1250 a 1271, a recorrente não suscitou preliminares. No mérito contestou integralmente as matérias tributárias remanescentes do julgamento em primeira instância.

Passo então a apreciar as alegações da recorrente, adotando a mesma numeração e seqüência apresentada no recurso voluntário.

I) insuficiência de correção monetária do ativo permanente e de investimentos em controladas

Importâncias tributadas em litígio (valores remanescentes):

- Viação Capixaba Ltda.
período-base de 03/81 a 02/82 .....: Cr$ 11.000.301
período-base de 03/82 a 02/83 .....: Cr$ 27.091.796
período-base de 03/83 a 12/83 .....: Cr$ 45.626.284

- Vitória Diesel Ltda.
período-base de 03/82 a 02/83 .....: Cr$ 299.493.844
período-base de 03/83 a 12/83 .....: Cr$ 221.719.842

- Serviços Técnicos Start Ltda.
período-base de 03/82 a 02/83 .....: Cr$ 48.712.731
- Março Engenharia S/A.
período-base de 03/82 a 02/83 .....: Cr$ 7.687.685

A descrição detalhada deste item encontra-se às fls. 09 a 16 do Relatório que acompanha este voto.

Tratam-se de duas questões distintas: a primeira refere-se às aquisições de participações societárias nas empresas Viação Capixaba Ltda. e Vitória Diesel Ltda., controladas pela recorrente; a segunda refere-se a valores transferidos às empresas Serviços Técnicos Start Ltda. e Março Engenharia S/A., que posteriormente foram utilizados para aumento de capital.

O cerne do litígio quanto à correção dos investimentos nas empresas Viação Capixaba Ltda. e Vitória Diesel Ltda. foi definido com precisão pela contribuinte em seu recurso voluntário, às fls. 1257 a 1258, a seguir transcrito:

"Conforme se verifica dos aludidos Contratos de Compra e Venda as ações foram adquiridas a preço fixo para pagamento em prestações sem juros nem correção monetária.

Diante disso, ao proceder a correção monetária dos investimentos feitos, (Balanços encerrados em fevereiro/83 e dezembro /83) a Recorrente levou em consideração o custo de aquisição das referidas ações, em função das épocas dos efetivos pagamentos.

Assim procedendo exerceu a opção conferida pelo artigo 349, parágrafo 3º do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.80, (artigo 41 e parágrafo 3º do Decreto-lei nº 1.598/77).

Estranhamente a fiscalização não admitiu que a Recorrente exercesse essa opção conferida pelos dispositivos legais e regulamentares acima mencionados, isto é, proceder a correção monetária dos investimentos em controlada considerando o custo de aquisição das ações, em função das épocas do efetivo pagamento, entendendo que a correção monetária deveria ter sido aplicada sobre o preço integral da transação a época de sua contratação, independentemente de seu efetivo pagamento.

A diferença entre os dois critérios mencionados é que gera a pretensa insuficiência apurada na correção monetária do investimento em empresa controlada.'"

Em que pesem os embasados argumentos da recorrente, em especial a transcrição de parte do voto do Acórdão nº. 101-75.529 de 1984, proferido pelo ilustre ex - Conselheiro Sylvio Rodrigues, entendo que o artigo 258 do RIR/80, cuja matriz legal encontra-se no Decreto-lei nº. 1.598/77, artigo 67, inciso XI e Lei nº. 6.404/86, artigo 248, trata especificamente sobre a matéria ao dispor:

> "Art. 258 - Serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido os investimentos relevantes da pessoa jurídica (Lei nº 6.404/76, art. 248, e Decreto-lei nº 1.598/77, art. 67, XI):
>
> I - em sociedades controladas;[...]"

Por seu turno, o artigo 349, § 3º., do RIR/80 tem caráter de regra geral, aplicável sempre que não houver uma disposição especial.

A participação da contribuinte nas aludidas empresas enquadra-se perfeitamente no conceito de bem a que se refere os parágrafos 2º. e 3º. do artigo 349. Contudo, o artigo 258 e seguintes estabelece um tratamento diferenciado a este bem em especial. Vejamos a redação dos artigos 259 e 260:

> "Art. 259 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 20):
>
> I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e
>
> II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.
>
> § 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 20, § 1º).
>
> § 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes seu fundamento econômico (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 20, § 2º):
>
> a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superi inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.
§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam as alíneas "a" e "b" do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 20, § 3º).

Art. 260 - Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas (Decretos-lei nºs. 1.598/77, art. 21, e 1.648/78, art. 1º, III):
[...]
Art. 261. O valor do investimento na data do balanço (art. 259, I), depois de registrada a correção monetária do período-base (art. 347), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 260, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 22)."

O Parecer CST nº. 3.311, da Secretaria da Receita Federal, emitido em 22/12/1981, cópia às fls. 1313 a 1315, versou sobre este assunto, manifestando igual entendimento, o que pode ser observado em sua ementa:

"Inadmissível a opção pela correção monetária do custo de aquisição em função da época ou épocas do seu efetivo pagamento, nos casos de Investimentos em sociedades coligadas ou controladas avaliados pelo valor do patrimônio líquido".

Os fatos que ensejaram a elaboração do referido Parecer são análogos aos tratados neste processo, por isso suas conclusões aqui se aplicam inteiramente, motivo pelo qual as adoto como razões de decidir:

"[...]
A matéria sob consulta acha-se regulamentada no RIR/80 (artigo 349, § 3º).

2. São nitidamente perceptíveis os objetivos colimados pela legislação tributária, arrimada na Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76) , ao inserir o dispositivo epigrafado permitindo que:

'No caso de bens adquiridos a preço fixo, para pagamento a prazo ou em prestações sem juros nem correção monetária, o contribuinte poderá

optar pela correção do custo de aquisição em função da época ou épocas de seu efetivo pagamento, desde que, se for o caso, adote o mesmo critério para a determinação do custo de aquisição que servirá de base para cálculo das quotas de depreciação, amortização exaustão'.

Dentre eles:

2.1. - Permitir ao contribuinte critérios alternativos de atualização monetária do valor do bem adquirido, de forma que esta seja efetuada consentaneamente com a efetiva imobilização de capital e, por conseqüência, não venha a gerar distorções nas demonstrações financeiras.

2.2. Evitar sobrecarga tributária, tendo em vista a possibilidade de surgimento de efeitos paralelos e simultâneos no patrimônio empresarial: enquanto a incidência da correção monetária sobre o valor total ativado gera créditos inflacionários positivos (ou elimina efeitos inflacionários negativos),o resultado do operacional é incrementado pela livre circulação do capital financiado pelo alienante, liberado de desgastes financeiros pela fixação e irreajustabilidade de seu valor.

Além do mais, é indiscutivel o direcionamento do dispositivo em causa principalmente para os casos de aquisição de bens ou direitos que, por sua natureza, sejam passíveis de depreciação, ou amortização, ou exaustão, pelo que impõe, em tais casos, seja adotado o mesmo critério de correção monetária.

3. Literalmente, o permissivo legal em estudo não opõe qualquer restrição ou discriminação qualitativa do ativo permanente para sua adoção.

No caso presente, porém, o assunto transcende a uma interpretação literal do dispositivo mencionado, posto que de sua praticabilidade emergem obrigatoriamente efeitos paradoxais no campo da legislação comercial, contraditando mesmo seus principais objetivos.

4. Investimento de caráter relevante, em sociedades controladas ou em coligidas, é obrigatoriamente ajustado, em cada balanço, pela equivalência patrimonial, vale dizer, o seu valor há de expressar no balanço do contribuinte, equivalência à sua participação no patrimônio líquido da investida. Isto está claramente objetivado no artigo 261 do RIR/80.

Ora, se efetivada a correção monetária somente sobre as parcelas do Investimento efetivamente pagas até a data do balanço (correção monetária parcial do bem), o valor incorporado ao ativo não corresponderá aritmeticamente à parcela incorporada à reserva de capital (correção

monetária do capital) da sociedade Investida, originando-se, daí, uma inequivalência contábil, um desajuste que fere frontalmente os objetivos básicos da legislação comercial, indicados acima, pois resultará, em expressões patrimoniais divergentes entre as demonstrações financeiras da investidora e da investida.
É bom lembrar, para realçar o raciocínio, que o valor registrável como resultado do exercício e adicionável ao valor contábil do investimento, já corrigido monetariamente, limitar-se-á diferença entra a) o valor que corresponda à percentagem de participação do investimento no capital da coligada ou controlada, sobre o valor do seu patrimônio liquido (da coligada ou da controlada); e b) o custo de aquisição do investimento, corrigido monetariamente (artigo 248, da Lei nº 6.404/76).

E mais, que nos casos de investimentos representados por participações societárias os efeitos da correção monetária simultânea na investidora e na investida se anulam, elidindo, pela reciprocidade, provável incidência de sobrecarga tributária. É que os efeitos Inflacionários positivos verificados na empresa Investidora contrapõem-se aos efeitos inflacionários negativos na empresa investida.

5. Em resumo, e pelos motivos acima expostos, é de se considerar inadmissível, nos casos de Investimentos em sociedades coligadas ou controladas avaliados pelo valor do patrimônio líquido, a opção pela correção monetária do custo de aquisição em função da época ou épocas de seu efetivo pagamento, mesmo que o valor financiado seja fixo, sem juros e sem correção monetária."

Corroborando o entendimento pelo qual os investimentos relevantes e influentes em controladas devem ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial, cito o Acórdão nº. 103-14.786, oriundo desta Câmara, encimado pela seguinte ementa:

"IRPJ - EXERCÍCIO DE 1985 - AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTO RELEVANTE - A avaliação de investimento relevante em sociedade controladas deve ser apurada pelo critério do valor do patrimônio líquido equivalência patrimonial, conforme dispõe o artigo 258 do RIR/80. Rejeita-se, todavia, a autuação que não procedeu a apuração de pertinentes reflexos tributários mediante a recomposição de saldo de investimento relevante desde o momento de sua aquisição na forma prescrita em lei." (Acórdão nº. 103-14.786 - sessão de 25 de abril de 1994).

Portanto, deve ser mantida a tributação dos valores pertinentes à insuficiência de correção monetária dos investimentos nas empresas Viação Capixaba

e Vitória Diesel Ltda.

No que tange à correção monetária sobre as importâncias transferidas às empresas Serviços Técnicos Start Ltda. e Março Engenharia S/A. (também controladas pela recorrente), no período-base de 03/1982 a 02/1983 (exercício de 1984/1), no valor total de Cr$ 56.400.416, a contribuinte alega que não havia obrigatoriedade do reconhecimento da receita de correção monetária desses valores antes da vigência do Decreto-lei nº. 2.065/83.

A jurisprudência desta e das demais Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes é absolutamente pacífica neste sentido. A título ilustrativo vejamos a ementa dos seguintes acórdãos:

> "EMPRÉSTIMOS ENTRE EMPRESAS (ART. 21 DO DL 2.065/83) - A correção monetária só incide a partir de 21/10/83, sobre algum saldo de empréstimo anterior, nessa data, ou sobre os empréstimos a partir da mesma." (Acórdão nº. 103-09.336/89).
>
> "EMPRÉSTIMO ENTRE COLIGADAS – O reconhecimento da correção monetária incidente sobre os negócios de mútuo contratados entre interligadas e/ou coligadas tornou-se obrigatório apenas a partir da vigência do DL 2.064/83." (Acórdão nº. 103-08.159/97).
>
> "EMPRÉSTIMO ENTRE EMPRESAS – o disposto no artigo 21 do DL 2.065/83 somente se aplica aos fatos ocorridos a partir de 20/10/83, data da entrada em vigor do DL 2.064/83, revogado pelo primeiro, sem solução de continuidade." (Acórdão nº. 103-08.218/88 – no mesmo sentido versaram os acórdãos nºs. 103-08.663/88 e 101-78.428/89.)

A matéria dispensa maiores comentários. A lei não pode retroagir aos fatos ocorridos antes de sua vigência pois representa ônus ao contribuinte. A obrigação de corrigir monetariamente os empréstimos se deu a partir de 21/10/1983.

Também cabe razão à recorrente quanto à não obrigatoriedade de corrigir as transferências de numerário destinadas a aumento de capital na empresa controlada. Aplica-se plenamente ao caso o entendimento expresso no Parecer Normativo CST/SRF nº. 17/84, citado no recurso, que dispõe:

> *"Não é exigível a observância ao disposto no artigo 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83 à pessoa jurídica que fizer adiantamento de recursos financeiros, sem remuneração, para sociedade coligada, interligada ou controlada, desde que: (1) o adiantamento se destine, específica e irrevogavelmente, ao aumento do capital social da beneficiária e (2) a capitalização se processe, obrigatoriamente, por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual*

posterior ao adiantamento ou, no máximo, até 120 dias contados do encerramento do período-base da sociedade tomadora dos recursos.
[...]
6. Destarte, é de se admitir que não frustra o objetivo dos dispositivos legais vigentes o entendimento de que, nos casos onde haja a transferência de recursos para coligadas, interligadas ou controladas, sem remuneração ou com remuneração inferior à fixada em lei, com destinação contratualmente estipulada de forma irrevogável para aumento de capital, fique a investidora a salvo da obrigação prescrita no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83.
7. Contudo, não se pode admitir que tais recursos fiquem indeterminadamente aguardando a capitalização pretendida, fazendo-se necessário definir um prazo máximo para o cumprimento das finalidades a que se destinem.

7.1 - Entendemos como razoável que o aumento de capital seja realizado por ocasião do primeiro ato formal da sociedade coligada, interligada ou controlada, que ocorra imediatamente após o recebimento dos recursos financeiros, seja Assembléia Geral Extraordinária (AGE), para as sociedades por ações, ou alteração contratual, para as demais sociedades."

A norma acima transcrita não deixa margens à dúvidas, tendo ocorrido, na situação versada nos autos, a alteração contratual com aumento da participação da contribuinte no capital social da controlada, em perfeita consonância com o disposto no Parecer.

A jurisprudência deste Conselho também consolidou-se no mesmo sentido, como exemplo cito a ementa do seguinte acórdão:

"CORREÇÃO MONETÁRIA DE SALDOS DEVEDORES DE CONTAS-CORRENTE DE CONTROLADAS E COLIGADAS [...] 2) Adiantamento para futuro aumento de capital não caracteriza hipótese de mútuo, e, como tal, não deve sofrer o tratamento previsto no artigo 21 do Dec.-lei número 2.065/83." (Acórdão nº. 101-77.955).

Estou plenamente convencido de que os documentos de fls. 1010 a 1027 fazem prova de que as transferências de numerário às empresas Março Engenharia S/A. e Serviços Técnicos Start Ltda. destinaram-se a aumento de capital, ainda que tal comprovação seja desnecessária, afinal tais transferências ocorreram antes da vigência do Decreto-lei nº. 2.065/83.

Pelo exposto, quanto a este item, deve ser cancelada a tributação da importância de Cr$ 56.400.416 [(Cr$ 48.712.731 - Serviços Técnicos Start Ltda.) +

(Cr$ 7.687.685 - Março Engenharia S/A.)], no período-base de março/82 a fevereiro/8 (exercício de 1984/1).

II) Omissão de receitas

a) Omissão de receitas caracterizada pelo consumo de óleo diesel à margem da escrituração. Óleo diesel adquirido pela empresa que não transitou pelo almoxarifado.

Importâncias tributadas em litígio (valores remanescentes):

período-base de 03/81 a 02/82.....: Cr$ 10.564.154,76
período-base de 03/82 a 02/83.....: Cr$ 7.496.975,47
período-base de 03/83 a 12/83.....: Cr$ 194.053.725,51

A narrativa pormenorizada deste item encontra-se às fls. 17 a 24 do relatório supra.

Embora não seja este o item mais expressivo da exigência (em termos de valores), está relacionado com a maior parte dos documentos trazidos aos autos e principalmente a delonga do litígio na esfera administrativa. Porém, no âmago resume-se a matérias fáticas, questões de prova, que podem ser assim delimitada:

1º) o fisco logrou fazer prova de que a contribuinte realmente omitiu receitas de sua atividade principal (transporte de passageiros)?;

2º) o fisco logrou fazer prova de que a contribuinte adquiriu combustível em quantidade maior do que o consumo registrado pelas entradas em seu almoxarifado (estoque)?; e

3º) as justificativas da contribuinte em relação as diferenças entre a quantidade de combustível adquirida e a registrada no controle de estoque, apontadas pelo fisco, merecem ser acolhidas?

Pois bem, definido o cenário, vejamos mais uma vez a síntese dos fatos que ensejaram o entendimento fiscal de que a empresa incorreu em omissão de receitas:

- a fiscalização apurou as quantidades de óleo diesel adquiridas pela empresa, a partir das notas fiscais de seus fornecedores, relacionadas nos demonstrativos da "pasta nº. 2";

- a seguir, o fisco apurou a quantidade total de óleo diesel que efetivamente entrou no almoxarifado (controle de estoque), e que foi consumida pelos ônibus da empresa, nos mesmos períodos das aquisições, conforme "mapas de consumo de óleo", cujas cópias encontram-se nas "pastas nºs. 3 a 7";

- pelo confronto entre as quantidades de óleo adquiridas (A) e entradas no almoxarifado/consumidas (E), o fisco apurou que a empresa adquiriu quantidades maiores dos que as efetivamente registradas;

- tais diferenças o fisco inferiu tratar-se de combustível consumido à margem de sua escrituração, ou seja, fora do controle de estoque da empresa, embora as aquisições constem regularmente no Livro Registro de Entradas;

- considerando tratar-se de combustível consumido nos ônibus da empresa, à margem dos controles, o fisco pressupôs que a operação desses ônibus gerou receitas, também omitidas;

- para mensurar tais receitas, o fisco utilizou-se de um índice obtido a partir da "divisão da receita operacional bruta de transporte pela quantidade total de óleo consumido no período". Este índice, que expressa o valor médio de receita auferida por cada litro de óleo consumido, foi multiplicado pela quantidade de litros de óleo que teria sido consumida à margem do aludido controle, obtendo-se, assim, o montante da receita que teria sido omitida.

Em verdade, a única prova concreta trazida aos autos pelo fisco refere-se a apuração das diferenças entre as quantidades de combustível adquiridas e as que foram registradas no almoxarifado (estoque).

Afora isto, o fisco não reuniram qualquer prova, evidência ou indício de que a empresa tenha efetivamente omitido receitas de sua principal atividade (transporte de passageiros).

Fosse a empresa uma distribuidora de combustível, reputo que a prova fiscal bastaria, caso não infirmada, seja para glosar custo (se eventualmente apropriados), seja para lançar receitas omitidas (se tais aquisições deixassem de transitar pela contabilidade).

Todavia, a atividade principal da contribuinte não é a revenda d combustível, e sim o transporte rodoviário e urbano de passageiros. O óleo diesel consumido pelos ônibus utilizados neste transporte.

A fiscalização teve plena consciência desses fatos, tanto que mensurou a receita que entendeu omitida com base na receita média auferida por litro de óleo consumido.

A premissa fiscal de que óleo diesel que não transitou pelo almoxarifado (estoque) teria sido consumido é, na verdade uma presunção, pois, o fisco não fez prova de que a contribuinte incorreu em omissão de receitas.

Visualizemos no quadro a seguir, as diferenças apuradas pelo fisco (já reduzidas pelo julgamento em primeira instância) em relação ao consumo total de combustível registrado pela empresa.

Período-base	Consumo total de óleo diesel registrado (litros)	Diferenças apuradas remanescentes (litros)	Diferença em percentual
Março/81 a fevereiro/82	8.397.710	41.231	0,49%
Março/82 a fevereiro/83	10.327.016	17.627	0,17%
Março/83 a dezembro/83	9.284.002	251.985	2,71%

Em tese, tais quantidades de óleo diesel, que não teriam ingressado no almoxarifado (estoque) da recorrente, poderiam ter sido revendidas a outras empresas, até mesmo furtadas ou desviadas internamente, sendo inexpressivo o percentual da diferença em relação ao total.

Uma outra hipótese de trabalho ou pesquisa fiscal seria investigar eventual majoração indevida de custos/despesas mediante o emprego de notas fiscais que não correspondessem a efetivas aquisições de combustíveis, circunstância que autorizaria a sua glosa.

No caso de uma empresa de transporte de passageiros, a título meramente ilustrativo, tomando-se como indício a diferença "aquisição x entrada no estoque", haveria a possibilidade de se direcionar a investigação fiscal no sentido de verificar eventual ausência de registros de receitas de algumas de suas linhas; de parte de seus ônibus; de parte das passagens/bilhetes vendidos; de algumas de suas viagens extras em épocas de pico como no natal, feriados prolongados, fretamentos, excursões; etc.

Ainda no campo das hipóteses, poderia ser interessante para uma empresa que quisesse omitir receitas deixar de registrar parte do consumo de combustível, visando acobertar operações irregulares. Neste contexto, havendo prova da omissão de receitas, poder-se-ia até admitir sua mensuração a partir da quantidade de combustível adquirida e não registrada no controle estoque.

Esses aspectos todos são lembrados no sentido de evidenciar que a constatação fiscal de a empresa ter escriturado nos livros contábeis aquisições de combustíveis que não deram entradas nos controles de estoque (almoxarifado), por si só, não autoriza a conclusão de que houve omissão de receita, quantificada nos levantamentos fiscais indiretamente, por critério matemático mediante multiplicação da receita média obtida por litro de combustível consumido vezes o quantitativo de litros de combustível não computado nos controles de estoque. Referida constatação se traduz em indícios no sentido de um aprofundamento dos trabalhos de auditoria tendentes a identificar a omissão de receita ou mesmo provável glosa de custos.

Assim, na situação aqui versada, em face da inexistência de qualquer outro elemento correlacionando as diferenças apuradas pelo fisco, relativas ao registro das aquisições/consumo de combustível, com eventual prática de omissão de receitas (devidamente comprovada), formei convencimento que este item da autuação deve ser exonerado por insuficiência de provas.

Desse modo, devem ser excluídas da tributação as importâncias autuadas remanescentes neste item: Cr$ 10.564.154,76 (período-base de 03/81 a 02/82); Cr$ 7.496.975,47 (período-base de 03/82 a 02/83); e Cr$ 194.053.725,51 (período-base de 03/83 a 12/83).

b) Omissão de receitas caracterizada pela cessão gratuita de imóveis a sócios dirigentes da empresa

Importâncias tributadas (valores remanescentes):
período-base de 03/81 a 02/82.....: Cr$ 4.911.871
período-base de 03/82 a 02/83.....: Cr$ 23.697.025
período-base de 03/83 a 12/83.....: Cr$ 39.668.510

Quanto a esse item é de se observar que o trabalho fiscal orientou-se no sentido de tributar os valores locativos dos imóveis ocupados por dirigentes da empresa. Era possível outro tratamento fiscal, consistente na glosa das importâncias correspondentes à depreciação bem como de outras despesas referentes aos imóveis em tela tais como impostos, taxas, água, luz, telefones, etc., eventualmente apropriadas como despesas da empresa.

Conforme narrado no tópico "III-3" do relatório, fls. 25-28, quanto a este item a contribuinte contesta em primeiro lugar a data de ocupação dos imóveis pelos dirigentes, termo de início para o cálculo do valor tributado.

A fiscalização considerou que os imóveis foram ocupados em setembro de

1981, apresentando como prova as cópias das faturas de energia elétrica, relativas àquele mês, fls. 793 a 797.

Por sua vez a recorrente afirma que os imóveis foram ocupados em janeiro de 1982, conforme certidão de "habite-se" fornecida pela Prefeitura Municipal de Vitória, fls. 119. Aduz ainda que o consumo de energia elétrica refere-se a período de acabamento da obra.

Para a decisão deste item é necessário definir a quem cabe o ônus da prova. É pacífico que o ônus da prova cabe sempre a quem acusa, ou seja, ao fisco, salvo *se houver presunção legal a favor a seu favor.*

Na situação aqui tratada não cabe qualquer presunção legal, porém o fisco trouxe aos autos como prova as contas de energia elétrica do imóvel, em nome dos ocupantes das residências.

Embora o consumo total seja expressivo, 1.773 kwh, é possível que o imóvel ainda estivesse em construção, pois, o "habite-se" somente foi fornecido em janeiro/1982. Além disso, duas unidades apresentaram consumo de apenas 30 e 40 kwh cada.

Um aspecto relevante a ser destacado é que a certidão de "habite-se" foi anexada aos autos em fevereiro de 1985, juntamente com a primeira impugnação, já as contas de energia foram anexadas posteriormente, em outubro de 1985, por ocasião de uma diligência/informação fiscal.

Nesse contexto considero a prova fiscal insuficiente em vista dos argumentos da recorrente e da certidão de "habite-se". A fiscalização deveria ter aprofundado na investigação fiscal, para apurar as datas nas quais os Srs. Valécio Chieppe, Cláudio Moura, Wander Chieppe e Aymor Chieppe ocuparam de fato as residências. Tratam-se de pessoas identificadas, que residiam em outros locais e, mesmo que passassem a ocupar duas residências poderiam, mediante intimação, ter feito os devidos esclarecimentos.

Reitero, pois, que diante da precariedade da prova fiscal, tomo por correta a data alegada pela contribuinte.

Quanto ao valor locativo entendo que deva ser de 10% do valor contabilizado do bem em janeiro de 1982 (Cr$ 232.058.774 – conforme fls. 3011 da pasta 9), pelo fato de naquele mês ter iniciado a ocupação do imóvel. A base que cálculo corresponde, portanto, a 2/12 (dois doze avos) de Cr$ 23.205.877, ou seja, Cr$ 3.867.646.

O imposto referente aos valores tributáveis de Cr$ 1.141.126 (exercício de

1983), Cr$ 23.697.025 (exercício de 1984/1) e Cr$ 39.668.510 (exercício de 1984/2) foi quitado com multa reduzida em 50%, conforme DARF de fls. 120, portanto, trata-se de matéria não litigiosa. Cumpre ao órgão de origem confirmar o pagamento e alocar tal valor aos respectivos débitos. Não cabe ao órgão julgador determinar a exclusão de parcela da exigência recolhida após a lavratura do auto de infração. Por outro lado, é procedimento normal na SRF confirmar os pagamentos no sistema de controle antes de dar baixa no débito.

Diante do exposto, sou pela exclusão de Cr$ 1.044.225 da base de cálculo tributada no exercício de 1983 (período-base de março/81 a fevereiro/82).

c) Omissão de receitas caracterizada pela não contabilização de correção monetária incidente sobre empréstimos concedidos à empresa controlada

Importâncias tributadas em litígio:

período-base de 03/82 a 02/83.....: Cr$ 408.009
período-base de 03/83 a 12/83.....: Cr$ 40.059.069

Este item da autuação versa também sobre receita de correção monetária de empréstimos concedidos pela contribuinte à sua controlada Serviços Técnicos Start Ltda., realizados no período de janeiro a junho/1983, recebidos a partir de julho/1983. O detalhamento da questão encontra-se às fls. 29 a 32 do Relatório.

No julgamento deste item aplica-se o mesmo entendimento quanto a vigência do artigo 21 do Decreto-lei nº. 2.065/83 e da não incidência de correção monetária sobre valores destinados a aumento de capital em controlada, já manifestado no item "I" deste voto.

Desta feita, sobre o valor de Cr$ 26.000.000 que foi destinado ao aumento de capital da controlada, de acordo com a alteração contratual de fls. 121 a 129, confirmada pela ficha razão de fl. 305 do anexo 1, também é indevida a exigência de correção monetária.

Resta então a parcela de Cr$ 2.100.000,00, que foi quitada em dezembro de 1983 sobre a qual deve ser mantida a tributação referente a correção monetária do período de outubro a dezembro de 1983. Para a correção monetária do referido valor deve ser usada a mesma metodologia de cálculo constante no demonstrativo de fls. 26.

Correção monetária = Cr$ 2.100.000,00 / Cr$ 5.897,49 (ORTN de 10/83) x Cr$ 7.012,99 (ORTN de 12/93) – Cr$ 2.100.000,00 = Cr$ 397.211.

Portanto, no que tange a este item devem ser excluídas da tributaçã importâncias de Cr$ 408.009 (período-base de 03/82 a 02/83) e de Cr$ 39.661 (período-base de 03/83 a 12/83).

III) Conclusão

Por todo o exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parci ao recurso voluntário, para excluir da tributação do IRPJ as importâncias d Cr$ 11.608.379,76 (Cr$ 10.564.154,76 + Cr$ 1.044.225,00) no período-base de 03/1981 a 02/1982, exercício de 1983; Cr$ 64.305.400,47 (Cr$ 408.009,00 + Cr$ 7.496.975,47 + Cr$ 56.400.416,00) no período-base de 03/1982 a 02/1983, exercício de 1984/1; e de Cr$ 233.715.583,51 (Cr$ 39.661.858,00 + Cr$ 194.053.725,51) no período-base de 03/1983 a 12/1983, exercício de 1984/2.

Brasília – DF, em 06 de junho de 2000.

CANDIDO RODRIGUES NEUBER