

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 1.0930-001.205/92-66

Sessão de 06 de dezembro de 1994

ACORDÃO N° 108-01.619

RECURSO N° : 106.806 - IRPJ - EX: DE 1988

RECORRENTE : AUTOMOLAS E EQUIPAMENTOS LTDA.

RECORRIDA : DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM LONDRINA (PR)

SALDO CREDOR DE CAIXA - CHEQUE+DEBITADOS À CONTA CAIXA -

Quando a contribuinte adota o sistema de transitar cheques emitidos pela conta caixa, deverá provar o registro subsequente da saída dos valores, se ditos cheques foram compensados ou documentos outros demonstram sua utilização extra caixa, sob pena de somente restar a ficção de seu débito à conta, importando em saldo credor.

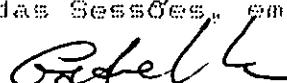
SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES - Somente poderão compor a base do arbitramento descontos incondicionais destacados. Outrossim, o ICMS pertence a esta mesma base de cálculo.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD - Somente com o advento da M.P. nº 298, posteriormente transformada na Lei nº 8.218/91, surgiu no ordenamento pátrio norma definidora dos juros moratórios pela taxa referencial diária - TRD.

Vistos relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AUTOMOLAS E EQUIPAMENTOS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para: a) excluir da base de cálculo da exigência relativa ao saldo credor de caixa a importância de Cr\$ 30.000,00, vencidos os Conselheiros Sandra Maria Dias Nunes e Manoel Antonio Gadelha Dias que excluíam toda a exigência a este título; b) afastar a incidência da TRD excedente a 1% (um por cento) ao mês no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

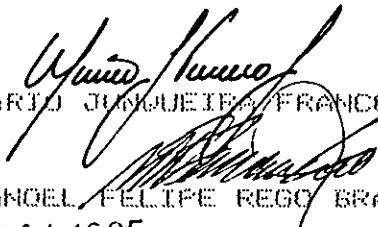
Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 1994


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS

- PRESIDENTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 1.0930-001.205/92-66
ACÓRDÃO N° 108-01.619


MARTO JUNIOR - FRANCO JUNIOR

- RELATOR

VISTO EM 19 MAI 1995
MANOEL FELIPE REGO GRANDAO

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA, RENATA GONÇALVES PANTOJA, RICARDO JANCOSKI e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

68

Processo nº 10930/001.205/92-66

Acórdão nº 108-01.619

Recurso nº 106808

Recorrente: AUTOMOLAS E EQUIPAMENTOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

Trata-se de lançamento ex officio para apuração de imposto de renda devido com base nas seguintes infrações, tudo conforme "Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal" de fls. 220, a saber:

- Omissão de receita operacional caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, nos termos do art. 180 do RIR/80, na data de 31/12/87, conforme demonstrativo de cheques debitados a caixa porém sem contrapartida pela saída dos recursos.

- Majoração indevida de custos ocasionada pela avaliação pelo preço médio dos produtos acabados, com inobservância ao disposto no art. 187 do RIR/80.

Em 03/02/93, fls. 230, a autuada apresenta impugnação tempestiva, defendendo-se integralmente das infrações imputadas. Suas razões de defesa podem ser assim elencadas:

- No tocante à omissão de receita face ao saldo credor de caixa deduz raciocínio no sentido de que os valores listados pelo Fisco foram efetivamente registrados como saídas de caixa, importando o procedimento fiscal em duplicidade de créditos à conta.

- Listando individualmente todos os cheques afirma que parte deles significam pagamentos efetuados por serviços prestados ou mercadorias compradas. Informa que diferenças entre os valores dos cheques significam gastos adicionais de fretes. Junta notas fiscais e registros do Livro Diário, ressaltando a coincidência de datas.

- Prossegue informando que dois cheques específicos representam vales no caixa da empresa de valores entregue a um funcionário, e que foram descontados por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, conforme acordo homologado em anexo.

- Ainda mais, indica que parcela dos cheques referem-se a vales dos sócios ou despesas pessoais dos mesmos, que foram oportunamente descontados nos pagamentos de pró-labore.

- Em uma segunda ordem de raciocínio, afirma que o restante dos cheques foram utilizados para aplicações financeiras. Demonstra que o resgate destas aplicações foi equivocadamente lançado a crédito da conta caixa, quanto o correto seria o crédito em conta patrimonial demonstrativa do valor aplicado. Afirma que

6.1

Processo nº 10930/001.205/92-66

Acórdão nº 108-01.619

Recurso nº 106808

Recorrente: AUTOMOLAS E EQUIPAMENTOS LTDA.

um erro contábil não pode ser tomado como omissão de receita, por absoluta falta de previsão legal.

- Quanto à majoração de custos tece longa argumentação no sentido de que o levantamento fiscal, como elaborado, não pode ser referendado. Aduz raciocínio de que a melhor interpretação da norma que determina o arbitramento deve ser tal que leve em conta os descontos incondicionais concedidos de praxe em seu ofício, bem como os aspectos inflacionários embutidos no preço de venda. Junta demonstrativos de que mesmo que o seu procedimento, adotando preços médios, esteja em desacordo com a norma, nada restaria de subavaliação dos estoques, visto que considerando-se os descontos e a inflação oficial entre dezembro de 1987 e janeiro de 1988 o valor inventariado é sempre maior, inclusive se comparado com os preços praticados no início do ano-base subsequente.

- Questiona ainda que à matéria sub-judice, se mantida, deve ser dado o tratamento de postergação, não existindo norma que permita o contrário, mesmo com a existência de prejuízo no exercício subsequente.

Pede o cancelamento do auto de infração, ou a redução pelos valores comprovados, nos termos de sua defesa, tecendo ainda comentário sobre os princípios da estrita legalidade na descrição do fato gerador e da verdade material, juntando jurisprudência administrativa a respeito da matéria em litígio. Outrossim, solicita diligência para a comprovação de suas alegações.

Procedida a diligência apresenta o auditor autuante às fls. 430 a 432 informações no seguinte teor:

- Da análise dos documentos apresentados junto à impugnação e durante a diligência pode-se comprovar algumas contrapartidas dos cheques que discrimina. Informa não ter sido apresentado qualquer outro documento com referência aos acertos feitos com os sócios.

- Quanto ao valor das aplicações financeiras ao portador, indica não ter recebido qualquer comprovantes das aplicações efetuadas, bem como o fato de um dos cheques relacionados pelo contribuinte para este fim foi depositado no banco Itaú, na conta de um dos sócios.

- Com relação à subavaliação dos estoques afirma que os descontos incondicionais foram considerados para reduzir os preços unitários, sendo impossível retirar os encargos financeiros pois os mesmos não estão destacados nas notas fiscais. Mais ainda, considera que só há postergação de imposto quanto o mesmo é pago

Processo nº 10930/001.205/92-66

Acórdão nº 108-01.619

Recurso nº 106808

Recorrente: AUTOMOLAS E EQUIPAMENTOS LTDA.

em exercícios subseqüentes, diversamente do caso em concreto, onde houve prejuízo.

A decisão monocrática mantém parcialmente a exigência, levando em consideração os valores excluídos conforme informação fiscal citada. É o seguinte o teor de sua ementa:

"SALDO CREDOR DE CAIXA: Os cheques emitidos e levados a débito da conta caixa, devem ter como correspondência, na mesma data e valor, a contrapartida a crédito pelos pagamentos correspondentes. Incomprovado o lançamento a crédito da conta caixa e débito de pagamentos, implica em omissão de receita prevista pelo art. 180 do RIR/80."

"ESTOQUES - AVALIAÇÃO - PRODUTOS ACABADOS: Na falta de sistema de contabilidade de custo integrado, a avaliação do estoque de produtos acabados é feita por arbitramento com base no percentual de 70% sobre o maior preço de venda no período-base. Não se podendo excluir as receitas financeiras que não forem destacadas na nota fiscal e devidamente escrituradas."

No recurso, tempestivamente apresentado, a ora recorrente inicia por contestar os fundamentos da decisão, considerando os mesmos derivados de presunções que "não se conformam com as regras tributárias que regem o lucro real". Ratifica, também, as razões de defesa já expendidas em sua impugnação, sendo relevante citar os seguintes argumentos:

- No tocante ao saldo credor de caixa, divide os cheques lançados a débito desta conta em dois grupos. O primeiro referente àqueles que representam pagamentos efetuados ou vales e despesas de sócios compensados no pagamento de pró-labore. Com referência a este grupo, considera carente de fundamentação a decisão recorrida, que no seu entender não enfrentou os fatos e as provas, o que importaria em cerceamento do direito de defesa. Junta o documento de fls. 466, declaração do beneficiário de um dos cheques quanto ao seu recebimento, abrindo mão do seu direito ao duplo grau de jurisdição caso viesse a ser acolhido seu argumento.

- Quanto aos cheques que significam vales dos sócios, reafirma seu entendimento de que não é lícito ao Fisco transfigurar adiantamentos de valores que a recorrente fez ao sócios e que foram posteriormente descontados de seus pró-labores, em omissão de receitas. Conclui que no final do período-base o

Processo nº 10930/001.205/92-66

Acórdão nº 108-01.619

Recurso nº 106808

Recorrente: AUTOMOLAS E EQUIPAMENTOS LTDA.

saldo de caixa já compreendida o reingresso dos valores através da cobrança de ditos vales.

- No segundo grupo de cheques, considerado por aqueles os quais a recorrente afirma terem sido utilizados para aplicação financeiras, retorna à sua argumentação de que houve um erro contábil, fato este que não pode ensejar tributação. Aduz, mais uma vez, argumento no sentido de que a contabilização a crédito de caixa no resgate das aplicações financeira, compensou a falta de lançamento, da mesma natureza, no momento da aplicação dos recursos.

- Com relação à majoração de custos por subavaliação de estoques, concorda com o aspecto de ter a autoridade autuante considerados os descontos incondicionais, visto que partiu de valores de notas fiscais. Entretanto, discorda quanto à não exclusão dos encargos financeiros. Elabora anexo contrapondo os cálculos efetuados pelo fisco. Conclui afirmando que o cerne da questão diz respeito à utilização do preço à vista, e não a prazo, para o arbitramento, já que este último é composto por previsão de inflação nem sempre destacada no documento fiscal. Outrossim, afirma que o "ato da autoridade lançadora não prova que os preços tomados em seu laborioso trabalho foram os preços à vista praticados pela Recorrente, fato esse que pode determinar a nulidade do Auto de Infração", por transferir indevidamente o ônus da prova ao contribuinte.

- Argumenta contra a inclusão do ICMS na base de cálculo do arbitramento, visto que "a empresa é mera depositária dos valores pertencentes ao Estado membro".

- Contesta , subsidiariamente, a aplicação da multa de ofício, e o faz com base no § 2º do art. 171 do RIR/80, que para os casos de postergação permite tão-somente a fluência de correção monetária e juros de mora.

- Por fim, requer a exclusão da TRD do cálculo da exigência por não índice de correção, afrontar ao princípio da irretroatividade da lei bem como o da anterioridade. Pede, portanto, a insubsistência do lançamento ex officio.

É o relatório.

Gel

Processo nº 10930/001.205/92-66

Acórdão nº 108-01.619

Recurso nº 106808

Recorrente: AUTOMOLAS E EQUIPAMENTOS LTDA.

V O T O

Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Preliminarmente, é necessário colocar que não vislumbro no decorrer do processo qualquer ato, tanto da autoridade autuante quanto do julgador monocrático, que tenha prejudicado o direito de ampla defesa do contribuinte. As peças do processo estão bem detalhadas e fundamentadas, sendo também aceito o pedido de diligência formulado na impugnação.

A primeira questão a ser enfrentada diz respeito ao saldo credor de caixa vislumbrado pelo Fisco. Entendo, que em tese, a formulação da presunção, prevista pelo art. 180 do RIR, tem aplicação à espécie. Cheques debitados à conta "caixa", quando apenas contabilmente transitaram pela mesma, porém, cuja destinação real teve por fim a compensação bancária ou cujos documentos de cópia de cheque não demonstram com clareza a razão de sua utilização, tem que ter a ficção contábil de débito e crédito no caixa plenamente provada, com documentos, em valores e datas coincidentes. Caso contrário, resta apenas o fato real de nunca terem ingressado no caixa.

Passamos a analisar, portanto, os argumentos e provas produzidos pela recorrente. No grupo de cheques os quais a recorrente alega terem sido utilizados para pagamentos, estes últimos não contabilizados, não vislumbro qualquer documento que com a clareza necessária tenha sido apresentado, entre aqueles constantes das pags. 245 a 258. Os valores não são plenamente coincidente e carecem de documentação apropriada para prova do pagamento com recibos. Exceção se faça ao cheque de número 877011, em virtude da declaração do beneficiário às fls. 466, o que impõe a exclusão do valor de Cz\$ 30.000,00.

Para o grupo de cheques cuja alegação é de uso como "vales" de despesas ou empréstimos aos sócios a conclusão deve ser a mesma. Não há no processo qualquer documento, a maioria se referindo a fichas de verificação de caixa, que comprove a manutenção desses valores na conta, fato por si só contabilmente incorreto, principalmente se analisado mês a mês. Outrossim, não está cabalmente provada a alegada compensação desses valores em pagamentos efetuados aos sócios. Nada se pode excluir quanto a este grupo de cheques.

Deve subsistir também a exigência quanto aos demais cheques cuja alegação da recorrente milita na sentido de terem sido

Processo nº 10930/001.205/92-66

Acórdão nº 108-01.619

Recurso nº 106808

Recorrente: AUTOMOLAS E EQUIPAMENTOS LTDA.

utilizados para aplicações financeiras. Neste particular o argumento de defesa é no sentido de afirmar que por um erro contábil os valores permanecerem registrados na conta caixa ao invés de uma rubrica representativa de aplicações financeiras. Ocorre que o dito investimento é ao portador, impossibilitando a conferência da destinação, fato não esclarecido também nas cópias de cheques anexadas. Há provas de que houve resgate de aplicações, inclusive com confissão de falta de registro de receitas, porém inexiste o necessário escopo probatório de que a origem das mesmas foram os cheques elencados pela recorrente.

A segunda questão diz respeito à subavaliação de estoques. Aqui também o procedimento fiscal é detalhado e bem fundamentado conforme mapas de fls. 105 a 152 e 424 a 429. A regra do art. 187 do RIR/80 aplica-se ao maior preço de venda praticado, sendo viável compor-se tão-somente aquilo que foi destacado no documento fiscal, como os descontos incondicionais. Não se pode presumir o montante de custo financeiro embutido. Além disso, o ICMS faz parte da receita bruta e compõe necessariamente o preço da mercadoria, inclusive para fins do arbitramento previsto no dispositivo legal supracitado.

O tratamento de postergação requerido pela recorrente não pode ser aplicado. A regra de compensação de prejuízos em nosso país só possibilita a mesma com lucros futuros. Não pode a recorrente compensar, por vias transversas, resultado não tributado de um exercício anterior com prejuízo do exercício subsequente. Além disso, não há prova de que todo o estoque tenha sido alienado com a reversão total do montante de custos a maior. Pelo agora exposto, cabe a multa de ofício.

Por fim, devemos enfrentar a aplicação da TRD nos cálculos da exigência. Duas questões surgem com relação à TRD. A primeira está relacionada com a impossibilidade da mesma servir de índice de atualização de valores e débitos fiscais. A segunda diz respeito, tendo em vista a legislação pertinente, a data a partir da qual a mesma poderia ser cobrada como juros moratórios. É meu entendimento atual que a primeira destas questões importa em negar vigência ao art. 9º da Lei 8.177/91, em sua redação original, o que é defeso na órbita administrativa, tendo natureza de constitucionalidade. Entretanto, não há necessidade de abordar tal questão visto que : a) a matéria dos autos se refere à segunda questão; b) reiteradas decisões judiciais, inclusive do STF, precipitaram alterações legislativas e pronunciamentos do Fisco conclusivos quanto à inaplicabilidade como índice de correção ou atualização.

No tocante à segunda questão, da vigência da TRD como juros de mora, definindo-se a data "a quo" de sua contagem,

Processo nº 10930/001.205/92-66

Acórdão nº 108-01.619

Recurso nº 106808

Recorrente: AUTOMOLAS E EQUIPAMENTOS LTDA.

entendo não haver óbices a sua análise neste Colegiado, visto decorrer da interpretação e aplicação direta da lei vigente em cada momento. Na realidade, resume-se em aplicar a lei que, a partir de sua edição, definiu a cobrança da variação da TRD como de juros de mora. Se concluirmos, que a qualquer momento, a legislação considerava a TRD como índice de atualização, de juros não poderia tratar, importando em retorno à primeira questão.

Sendo assim, vejamos a redação original do art. 9º da Lei 8.177/91, para definirmos se o dispositivo tratava a TRD como índice de atualização, como juros de mora, ou até mesmo, por absurdo, sem definir sua natureza. O texto legal me parece esclarecedor:

"Art. 9º: Os impostos, multas, as demais obrigações fiscais e parafiscais e os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para o Fundo de Participação Pis-Pasep e com o Fundo de Investimento Social, os passivos de empresas concordatárias e de instituições em regime de intervenção, liquidação extrajudicial, falência e administração temporária, serão atualizados, a partir de fevereiro de 1991, pela TR ou pela TRD, que substituirão o BTN e o BTN fiscal, respectivamente."

Entendo, que a legislação, neste momento, utilizava-se da TRD como fator de correção , seja pela expressão "serão atualizados", seja pela completa manutenção da sistemática pertinente à extinta BTN, mormente na atualização de débitos não vencidos. Tão lógica foi esta interpretação que os autos de infração lavrados neste período aplicaram a variação da TRD como atualização monetária. Finalmente, para corroborar a tese, cabe citar o texto da exposição de motivos referente a Medida Provisória nº 297, de junho de 1991:

"O art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, previu que a partir do mês de fevereiro do corrente ano incidiria a TRD sobre, dentre outros os impostos.

O Poder Judiciário tem decidido, em julgados monocráticos, que a TRD não se constitui em índice de atualização da moeda ou de correção monetária , mas sim em "fator de composição de juros flutuantes de

Processo nº 10930/001.205/92-66

Acórdão nº 108-01.619

Recurso nº 106808

Recorrente: AUTOMOLAS E EQUIPAMENTOS LTDA.

mercado"; sendo assim, descaberia sua aplicação sobre quotas do Imposto de Renda da pessoa física. Neste sentido foram concedidas liminares nos Estados de Goiás, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Pará, Ceará, Paraná, Santa Catarina, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Pernambuco.

A manifestação da Justiça tenderá a levar considerável número de contribuintes a ingressar com novas ações judiciais, objetivando idêntico tratamento em relação ao débito tributário; de outra parte, apresenta-se, concretamente, desigual situação entre contribuintes, de vez que aqueles amparados por decisão judicial fazem jus à adoção de procedimento vedado aos demais; ambas situações são, obviamente, indesejadas.

Impõe-se, por isso, ajustar a legislação tributária à realidade presente de ausência de indexação de valores fiscais, preservando, dessa forma, o tratamento isonômico entre sujeitos passivos e, também, o fluxo de receitas para o Tesouro, com vistas a alcançar as metas de equilíbrio fiscal indispensáveis à retomada do crescimento econômico."

A Medida Provisória nº 297 não foi apreciada no prazo constitucional pelo Congresso, o que levou o Executivo a introduzir nova MP, de nº 298. Esta última foi convertida na Lei 8.218/91, cuja vigência retroage à data da MP, i.e., 01.08. 1991. No art. 3º, inciso I, deste diploma legal, foi instituída a cobrança de juros de mora sobre débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o INSS, calculados pela variação da TRD entre a data em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento.

Infere-se, portanto, que somente com a edição da Lei nº 8.218/91 (MP nº 298/91) surgiu no ordenamento jurídico nacional dispositivo específico para a cobrança de juros de mora distintos do percentual de 1% ao mês ou fração, i.e., pela variação da TRD. Outrossim, não percebo na norma, nem mesmo na nova redação dada pelo art. 30 desta Lei ao art. 9º da Lei nº 8177/91, finalidade de retroagir seus efeitos. Primeiro, porque diante da clareza da aplicação da TRD como fator de atualização no primeiro momento,

Processo nº 10930/001.205/92-66

Acórdão nº 108-01.619

Recurso nº 106808

Recorrente: AUTOMOLAS E EQUIPAMENTOS LTDA.

estaria a lei nova a transforma a natureza consignada pelo dispositivo anterior, o que lhe é impossível. Segundo, porque na análise da exposição de motivos da lei nova encontra-se a verdadeira razão desta mudança, qual seja, reconhecer a imprestabilidade da TRD como índice de correção, aplicável indistintamente a impostos, contribuições e débitos vencidos e terceiro porque nova redação de dispositivo legal considera-se lei nova, por força do disposto no § 4º, do art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil. Sendo assim, a cobrança da TRD como juros de mora só pode ocorrer a partir de agosto de 1991.

A matéria já mereceu pronunciamento da Excelsa Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CSRF/01-1733/94.

Por todo o exposto, conheço do recurso para no mérito dar-lhe provimento parcial, afastando da base da exigência o montante de Cz\$ 30.000,00, bem como para determinar que no período de 01.02.91 a 31.07.91, os juros moratórios sejam calculados no percentual de 1% ao mês ou fração.

É o meu voto.

Brasília, 06 de dezembro de 1994


Mário Junqueira Franco Júnior, Relator.

