MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº	:	10980.014549/92-11
Recurso nº	:	113.778
Matéria	:	IRPJ e OUTROS – EXS.: 1989 e 1990
Recorrente	:	LEMBRASUL SUPERMERCADOS LTDA.
Recorrida	:	DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de	:	03 DE JUNHO DE 1998
Acórdão nº	:	105-12.417

IRPJ - DESPESAS INDEDUTÍVEIS - Madeira utilizada em obras em imóvel da empresa é ativável, e portanto seu valor não pode ser deduzido como custo de mercadoria vendida. Despesa indedutível.
DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - CRITÉRIO DE APURAÇÃO INAPLICÁVEL. - O Fisco não pode imputar valor patrimonial da cota vendida ao sócio segundo critério de proporcionalidade, uma vez que a correção monetária incidente sobre o valor do patrimônio da empresa não se traduz em progressão linear. A inflação, e consequentemente os índices de correção monetária aplicável, aumenta ou diminui conforme o estado da economia do país.
CSSL - De ser mantida na mesma proporção em que mantida a exigência fiscal relativa ao IRPJ.
ILL - De ser mantido na mesma proporção
TRD - Inexigível no período de fevereiro de 1991.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LEMBRASUL SUPERMERCADOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1 - IRPJ: excluir da base de cálculo da exigência, no exercício financeiro de 1989, a parcela de Cz$ 7.951.500,00; 2- em todas as exigências, excluir o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nilton Pêss, Charles Pereira Nunes e Alberto Zouvi (Suplente convocado), que excluíam tão-só o encargo da TRD. Defendeu o recorrente o Dr. NELSON DAS NEVES BRANDÃO (ADVOGADO OAB-PR Nº14.996).

VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE

VICTOR WOLSZCZAK
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 NOV 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ CARLOS PASSUELLO e AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro IVO DE LIMA BARBOZA.

RECURSO Nº. : 113.778
RECORRENTE: LEMBRASUL SUPERMERCADOS LTDA.

RELATÓRIO

Em auto de infração lavrado em 04/12/92 foi lançado, contra a empresa LEMBRASUL SUPERMERCADOS LTDA., imposto de renda, contribuição social sobre o lucro líquido e imposto de renda sobre o lucro líquido, PIS/Faturamento e FINSOCIAL.

A fiscalização apontou, como infrações, contabilização indevida de gastos ativáveis como despesas operacionais de manutenção de máquinas e instalações; valor relativa a compra de madeira apropriado como custo de mercadoria vendia, sem que se comprovasse sua saída ou existência no estoque de 31.12.89; e distribuição disfarçada de lucros caracterizada por venda de 1350 cotas do capital social da empresa que se encontravam em tesouraria ao sócio Romildo Ernesto Conte por valor unitário incompatível com o patrimônio líquido da empresa.

Em impugnação tempestiva, a contribuinte admitiu a infração descrita no item n° 1.1 do auto, relativa à falta de ativação de despesas relativas a construção e reforma de lojas da cadeia, tendo inclusive recolhido o tributo referente àquele tópico.

Quanto às compras de madeira não justificadas, a contribuinte explicou que ela não entrou realmente no estoque, nem foi vendida a seus cliente, mas sim utilizada para confecção de andaimes e fôrmas para a concretagem das obras do prédio onde hoje funcionam os escritórios da empresa. Argumentou que a despesa com tais itens é dedutível, e que, mesmo que não o fosse, a acusação fiscal não abrange a

glosa de despesas indedutíveis, mas apenas glosa de custos não comprovados.

Sobre a distribuição disfarçada de lucros apontada pelo Fisco, a contribuinte alegou que o valor do patrimônio líquido não se presta a lastrar o valor das cotas patrimoniais. Alegou que a sistemática contábil não reflete o peso efetivo de cada lançamento do ativo ou do passivo da empresa para fins de determinar seu valor de mercado. Trouxe exemplos de transações de ações por valor inferior ao patrimonial, e sustentou que, à época, o setor de supermercados encontrava-se em fase adversa, com franca redução de seus lucros. Mais ainda, argumentou que a aplicação de imputação proporcional do crescimento do patrimônio líquido para determinação do valor da cota não constituía bom método para sua apuração. Procurou demonstrar que seu lucro do exercício foi grandemente influenciado por aumento de vendas em dezembro de 1988 .

Insurgiu-se, ademais, contra a cobrança da TRD entre fevereiro e dezembro de 1991. Desenvolveu raciocínio no sentido de que a taxa em questão não poderia ser aplicada a lançamentos que tivessem por base infrações cometidas antes de sua entrada em vigor.

Impugnou ainda os demais lançamentos (ILL e CSSL), reportando-se às razões expendidas relativamente ao lançamento de IRPJ, acrescendo os seguintes pedidos:

1) redução da alíquota da CSSL a 9,0909%, por não constituírem os itens do lançamento omissão de receitas, eis que se encontravam contabilizados;
2) exclusão, da base de cálculo do ILL, dos valores relativos ao custo não comprovado, em vista de que as despesas e custos não compõem o lucro contábil;

Os lançamentos relativos ao FINSOCIAL e ao PIS foram quitados, não tendo sido, portanto, discutidos pela empresa.

A decisão de primeiro grau veio assim ementada:

> **"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA**
> **Exercícios de 1989/1990 - períodos-base de 1988/1989**
> ***Custo de Mercadorias Vendidas*** – Custo Indevido – Procede a glosa do valor contabilizado como custo das mercadorias vendidas, correspondente ao das mercadorias aquiridas no período-base, não comprovadas no estoque final e sem comprovação de sua saída no período, distorcendo o resultado do exercício.
> ***Distribuição Disfarçada de Lucros*** – É cabível a presunção de que ocorreu distribuição disfarçada de lucros, no caso de alienação de quotas de capital à pessoa ligada por valor nominal substancialmente inferior ao valor patrimonial.
> ***Juros de Mora – TRD*** – Aos tributos e contribuições não pagos no vencimento aplicam-se juros de mora calculados com base na variação da Taxa Referencial Diária – TRD, no período de 04/02/91 a 02/01/92.
> **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL**
> **Exercício de 1990 – período-base de 1989**
> Por falta de previsão legal, a dedução do valor da contribuição social de sua base de cálculo, antes da aplicação da alíquota correspondente, efetua-se exclusivamente aos resultados espontaneamente declarados pela contribuinte.
> **IMPOSTO DE RENDA NA FONTE**
> **Período de apuração: 12/89**
> Nos casos de redução indevida do lucro do exercício, é cabível a exigência do IRF, à alíquota de 8%, nos termos do art. 35 da Lei nº 7.713/88.
> ***LANÇAMENTOS PROCEDENTES.***"

A autoridade julgadora de primeiro grau trouxe, como fundamento para a decisão julgado do Conselho de Contribuintes que considerou válida a estimativa do valor de avaliação da cota de acordo com o patrimônio líquido da sociedade, no caso de inexistência de outra base confiável.

Apontou ainda que, pela correção monetária do patrimônio líquido pela OTN, o valor da cota em 30/11/88 teria sido bastante superior ao valor arbitrado pela fiscalização, o que caracterizaria distribuição de lucros ainda maior. Considerou o método utilizado pelo Fisco aplicável, descartando a hipótese de recomposição do balanço ou balancete da empresa na data da alienação das cotas por não haver sido esse elaborado pela empresa, à época.

Rejeitou ainda as demais alegações, fundamentando-se em que a composição societária da empresa e a necessidade de aporte de capital são irrelevantes para descaracterizar a distribuição disfarçada de lucros apurada pelo Fisco.

Deu razão à fiscalização, no que tange às alegações relativas à CSSL e ao ILL. Quanto às primeiras, alegou falta de previsão legal da exclusão da CSSL de sua própria base de cálculo quando se trata de lançamento de ofício. No que se refere às segundas, entendeu que as infrações apuradas interferiam não só com o lucro real, mas também com o lucro líquido, eis que os custos glosados na verdade não o eram, mas sim despesas ativáveis, que não reduzem o lucro líquido.

Em recurso voluntário, apresentado tempestivamente, a contribuinte reeditou as razões de impugnação, pedindo, ao fim:

1) que seja cancelado o auto de infração no que se refere ao custo não comprovado, por se tratar de descrição inadequada dos fatos, e capitulação errônea da infração.
2) seja declarado improcedente o lançamento relativo ao item "distribuição disfarçada de lucros" por falha no critério de apuração adotado pela autoridade fiscal;
3) seja excluída da base de cálculo da CSSL seu próprio valor;

4) seja cancelada a exigência relativa ao ILL, um a vez que "a Autoridade Julgadora reconhece (...) que não houve distribuição dos valores aos sócios [*às fls. , quando afirma que por se tratar de redução indevida de lucro contábil, correta a cobrança do ILL, independente de se caracterizar distribuição de valores aos sócios*], não pode prosperar a exigência de imposto de renda na fonte sobre lucros distribuídos".

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs contra-razões de recurso, pedindo a manutenção da decisão de primeira instância. Alega, no que se refere ao custo não comprovado, que a descrição do fato e a capitulação legal está correta. No que tange a distribuição disfarçada, sustenta a decisão da autoridade julgadora por critério estabelecido no art. 45, parágrafo 1° da Lei 6.404/76, que ordena seja utilizado o valor de reembolso das ações de acionistas dissidentes quando não se trata de sociedade de capital aberto.

Quanto à TRD, pugna pela sua aplicabilidade, tendo em vista que o STF somente obstou sua aplicação como taxa de correção monetária, e não como juros de mora. Sustenta ainda que não ocorre hipótese de aplicação retroativa de lei, uma vez que se trata de lei interpretativa.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro VICTOR WOLSZCZAK, Relator

Tempestivo o recurso, e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Não há questões preliminares a serem discutidas. Por isso, passo ao mérito.

Em primeiro lugar, observo que a fiscalização autuou corretamente a empresa por dedução de custos não comprovados.

De fato, a empresa contabilizou como custo o que custo não era. Tratava-se de despesa com aquisição de andaimes. Esse ponto é expressamente admitido pela empresa, nos autos.

A fiscalização, ao que se depreende do Termo de Verificação Fiscal, não obteve maiores explicações sobre o lançamento contábil relativo à entrada da madeira. Omitiu-se a empresa em apresentar prova de que a operação contabilizada ocorrera da forma em que escriturada. Não comprovou tratar-se de custos operacionais, motivo pelo qual a fiscalização apontou a infração e exigiu o crédito tributário correspondente.

As alegações de que o gasto com madeira refere-se a confecção de andaime que iria auxiliar nas obras de reforma do escritório da contribuinte, em que pese sua plausibilidade, não foram comprovadas nos autos. E ainda que tivessem sido, não teria o Fisco motivo para modificar a descrição dos fatos ou a capitulação legal constante dos autos.

Como bem indica a autoridade julgadora de primeira instância, mesmo que comprovada a incorreção contábil, inútil seria a

retificação dos registros, para fins do IRPJ, eis que os gastos indicados pela empresa seriam ativáveis.

A defesa da empresa alega que o enquadramento legal seria outro, houvesse a fiscalização corretamente apurado os fatos. Ocorre que a capitulação adotada pela fiscalização abrange tanto as regras para cômputo de despesas operacionais como para custos operacionais. A atitude da fiscalização indica claramente que não foi fornecida a ela qualquer justificativa que albergasse a dedução da parcela glosada, nem como custo, nem como despesa.

A descrição do fato que deu ensejo à autuação é, também irretocável: "*Glosa de valor apropriado a custo de mercadorias vendidas, tendo em vista que a empresa não comprova a saída das mercadorias, bem como não consta do inventário de 31/12/89, (...)*". Não encontro nenhuma falha nessa descrição capaz de macular o lançamento com o vício de nulidade.

Por outro enfoque, observa-se que a defesa da contribuinte encontra-se alicerçada no reconhecimento da infração apontada: dedução indevida de valor contabilizado como custo, por falta de documentação que corroborasse tal escrituração. A partir desse ponto, pretendeu a contribuinte, em impugnação, que a instância administrativa de julgamento desconsiderasse o erro contábil, uma vez que o equívoco não teria gerado redução indevida no montante do tributo a recolher.

Para sustentar tal linha de defesa, apontou como despesa dedutível gasto com andaime para utilização em reforma em imóvel próprio. No entanto, esse gasto é francamente indedutível, devendo ser ativado. Assim, não há porque desconsiderar o equívoco contábil – se é que equívoco foi, pois que não há provas nos autos – para se cancelar a exigência nesse ponto. A infração é confessa e os efeitos tributários existem.

Passo ao outro tópico em litígio referente ao lançamento de IRPJ, ou seja, a distribuição disfarçada de lucros.

Considero improcedente a ação fiscal, no que se refere a este item.

Ao meu ver, o procedimento fiscal não se encontra lastrado na regra do art. 148 do CTN, que encontra-se assim redigido:

> *"Art. 148 – Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor sempre que estejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou fiscal."*

Ora, o devido processo de arbitramento do valor dos bens não foi cumprido pela fiscalização. O direito à oitiva da contribuinte antes do lançamento não foi respeitado. Não houve a avaliação contraditória prévia, viciando o lançamento.

Ademais, há que se apontar que a fiscalização adotou critério de aferimento do valor da cota patrimonial não previsto em qualquer comando ou autorização legal. A fiscalização deu a cada cota do patrimônio valor proporcional a onze doze avos da diferença entre o valor patrimonial de 31/12/88 e o de 31/12/87.

Ocorre que, como bem sabem todos os brasileiros, a inflação não se comporta de maneira regular durante todo o período do ano. É maior em um mês, menor em outro, e assim por diante, dependendo não só da situação econômica do país, mas também da vontade política do Governo de reconhecer índices oficiais de correção monetária.

Assim, não vislumbro critério nem lógico nem jurídico no procedimento adotado na ação fiscal.

Quanto à TRD exigida, entendo-a inaplicável no período de 02/91 a 07/91, conforme jurisprudência remansosa dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No que se refere à Contribuição Social sobre o Lucro, não há como excluir seu próprio valor no caso de lançamento de ofício, tendo em vista que a legislação vigente à época não admitia os valores apurados de ofício como parte integrante da contabilidade da contribuinte, sendo, por isso, impossível deduzir da base de cálculo da contribuição social o valor da própria contribuição. Hoje, a legislação não admite sequer a dedução do valor da contribuição social de sua própria base de cálculo.

Pelos motivos acima expostos, julgo parcialmente procedente o recurso, para excluir da base de cálculo da exigência fiscal o valor de NCz$ 7.951.500,00, e considerar inaplicável o índice da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, inclusive.

Sala das Sessões - DF, em 03 de junho de 1998.

VICTOR WOLSZCZAK