

**Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes**

Processo nº 10983.005668/90-74

Sessão de 16 de novembro de 1993

Acórdão nº 108-00.635

Recurso nº: 104.453 -- IRPJ - Ex.: de 1987 a 1990

Recorrente: BAIA NORTE PALACE HOTEL LTDA

Recorrida : DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM FLORIANÓPOLIS/SC

IMPACTO DO ATRIBUTO SOCIAL

IMPOSTO SOBRE A RENDA - PESSOA JURÍDICA

A conta representativa de Obras em Andamento classifica-se no ativo imobilizado, sujeitando-se à correção monetária desde o período da edificação.

Aplicações financeiras realizadas em um exercício com resgate para o exercício seguinte podem ter sua receita contabilizada na data da aplicação ou reconhecida pro rata tempore, e não na data do resgate em sua totalidade, sob pena de ocorrer postergação de imposto.

A ausência de contabilização de receitas da empresa caracteriza o ilícito fiscal e justifica o lançamento de ofício sobre as parcelas subtraídas ao crivo do imposto, sem prejuízo da tributação sobre o lucro apurado.

Omissão de receita. Informação de Terceiro. Para que seja admitida, a tributação exige do Fisco aprofundamento dos trabalhos de auditoria fiscal, com vistas a reunir elementos que emprestem ao lançamento a característica da certeza.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BAIA NORTE PALACE HOTEL LTDA.:



Processo nº 10983.005668/90-74

Recurso nº: 104.453

Acórdão nº: 108-00.635

Recorrente: BAIA NORTE PALACE HOTEL LTDA.

R E L A T Ó R I O

BAIA NORTE PALACE HOTEL LTDA, empresa com sede na cidade de Florianópolis, Estado de Santa Catarina, inscrita no CGC sob o nº 78.818.291/0001-17, não se conformando com a decisão de fls. 399, recorre a este Conselho para os efeitos do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Segundo o Auto de Infração de fls. 276/285, lavrado em 23/11/90, a base fática da exigência descrita detalhadamente no Termo de Auditoria Fiscal de fls. 271/275, pode ser assim sintetizada:

1. Despesas Indevidas de Correção Monetária
(Patrimônio Líquido)
Ano-base de 1986 Cz\$ 373.677,24
2. Receita Omitida de Correção Monetária
(Obras em Andamento)
Ano-base de 1986 Cz\$ 286.825,11
3. Receita Financeira Escriturada com Inob-
servância do Regime de Competência/Pos-
tergação de Imposto
Ano-base de 1988 Cz\$ 2.773.838,28
4. Omissão de Receita Oriunda de Serviços
Permutados
Ano-base de 1987 Cz\$ 198.603,00
Ano-base de 1988 Cz\$ 9.374.478,00
Ano-base de 1989 NCz\$ 473.272,82
5. Vendas não Contabilizadas
Ano-base de 1989 NCz\$ 1.870.943,69

Processo nº 10983.005668/90-74

6. Honorários não Contabilizados
Ano-base de 1987 Cz\$ 59.263,00
7. Suprimento de Caixa com Origem não Com-
provada
Ano-base de 1986 Cz\$ 800.000,00
Ano-base de 1987 Cz\$ 1.230.000,00
8. Omissão de Receita no Curso do Período-
base. Serviços Permutados
Ano-base de 1990 Cr\$ 2.713.439,75
9. Omissão de Receita no Curso do Período-
base. Vendas não Contabilizadas
Ano-base de 1990 Cr\$ 4.871.429,22

Inconformada com o lançamento, formula a interessada tempestiva impugnação (fls. 288/296), alegando em síntese, que:

- relativamente ao item 1 (Despesas Indevidas de Correção Monetária), a diferença de Cz\$ 373.677,24, apontada pela fiscalização, deriva do fato de os autuantes terem considerado o valor de Cz\$ 1.219.077,00, correspondente à parcela do capital vertido da firma C.C.S. Construção Civil e Saneamento Ltda, em virtude de cisão ocorrida em 31/12/85, somente no segundo trimestre de 1986;

- quanto ao item 2 (Receita Omitida de Correção Monetária), a diferença de Cz\$ 286.825,11 reside no fato de que o Fisco fez os cálculos com base nas datas dos documentos originais, quando deveria fazê-lo na data de 31/10/86, após a terceira alteração contratual, vez que aqueles valores tinham a finalidade de integralização de capital;

- com relação ao item 3 (Inobservância do Regime de Competência), houve realmente postergação de imposto de 50% do rendimento no valor de Cz\$ 1.849.225,50, já que em 31/12/88 a empresa entregou ao banco um cheque no valor de Cz\$ 127.727.819,93 e outro de Cz\$ 10.000.000,00. Como os valores foram entregues em cheques, somente no dia seguinte é que os bancos creditam o primeiro rendimento. Assim, no ano-base de 1988, houve rendimento de aplicação financeira de apenas um dia, porquanto o dia 31 é considerado feriado bancário. O mesmo processo se refere ao ano seguinte, não sendo considerado o dia primeiro;

- a propósito do item 4 (Omissão de Receitas Oriundas de Serviços



Processo nº 10983.005668/90-74

Permutados), o fato de se ter omitido as receitas e as despesas correspondentes às permutas apontadas pelos fiscais autuantes, não acarretou qualquer falta ou insuficiência no pagamento do imposto de renda. Houve, na verdade, uma falha contábil, pois que todos os atos e fatos administrativos devem ser contabilizados. Tal falha, entretanto, não gerou, como foi dito, qualquer prejuízo para o fisco. Para que se faça justiça, pagando-se o erário público apenas o que lhe é devido, não poderá prevalecer o ponto de vista dos autuantes, sob pena de configurar extorsão fiscal (pesos diferentes para um mesmo ato);

- no que concerne ao item 5 (Vendas não Contabilizadas), os autuantes anexaram ao processo diversos papéis onde constam valores que alegam ser receitas do hotel. Como não consta do processo e não houve qualquer "Termo de Apreensão", a impugnante não os aceita como autênticos e, por conseguinte, sem valor probante. Basta uma análise superficial para verificar que não trazem qualquer assinatura autorizada, nenhuma autenticação, preenchidos com caligrafias diferentes, às vezes com três ou quatro tipos de letras na mesma folha, não podendo ser considerados sob quaisquer aspectos. Se (somente para argumentar) tais documentos fossem reais, haveria dupla tributação eis que incluem, mais uma vez, nos documentos relativos às permutas já tributadas em item precedente;

- em atinência ao item 6 (Honorários não Contabilizados), não há qualquer base legal para a tributação efetuada, uma vez que não houve o pagamento alegado. As declarações prestadas pelo contador, em favor de Rubens Antônio da Rocha e sua esposa Rosana M. da Rocha, foram elaboradas, pelo que se sabe, para fins de cadastro bancário. A direção da empresa sequer chegou a tomar conhecimento do fato. Também, se houvesse qualquer consideração das quantias, deveriam ser levadas em conta de despesas, pois se identificam na realidade como despesas e não como receitas;

- com referência ao item 7 (Suprimento de Caixa com Origem não Comprovada), por mais que se esforçasse, não conseguiu entender a tributação do valor de Cz\$ 800.000,00 em 1986 e Cz\$ 1.230.000,00 no primeiro trimestre de 1987, quando o "Habite-se" concedido pela Prefeitura Municipal de Florianópolis (fls. 303) ocorreu somente em 25/09/87 e os documentos do Departamento de Saúde Pública e Corpo de Bombeiro foram emitidos tão-somente em julho de 1987 (fls. 304/305). Diante das provas apresentadas, certifica-se que o hotel somente entrou em operacionalidade em meados de 1987, não sendo possível tributar receita omitida antes das atividades normais da empresa;

- no tocante aos itens 8 e 9 (Omissão de Receita no Curso do



Processo nº 10983.005668/90-74

Período-base), consta, no enquadramento legal, o artigo 733, parágrafo único, combinado com os artigos 157, 158, 167 e 179 do Regulamento do Imposto de Renda. Não há qualquer vislumbre de falsidade ou fraude material ou ideológica na contabilidade. Também, em hipótese alguma, acusam os autuantes que os documentos tenham sido forjados ou falsificados. Logo, não há como prosperar a aplicação da multa capitulada no artigo 733 do RIR/80. Por outro lado, a pretensa omissão de receita é idêntica àquela já impugnada nos anos anteriores, ou seja, a permuta de hospedagem por propaganda, cuja regularização contábil (tanto da receita quanto da despesa) já estava sendo providenciada e as vendas omitidas baseadas em papéis não reconhecidos.

Reconhecendo a incorreção na capitulação legal da multa de 50% a que se refere a impugnante, um dos autores do procedimento fiscal efetivou, mediante a autorização do Sr. Delegado da Receita Federal em Florianópolis (fls. 314), a lavratura do "Termo Complementar ao Auto de Infração" de fls. 318, para, no enquadramento legal, acrescentar à legislação citada, "as modificações do artigo 38 da Lei nº 7.450/85". Deste ato foi dado ciência à contribuinte, concedendo-lhe a reabertura do prazo para efeito de apresentação de nova impugnação.

Assim, dentro do prazo regulamentar, a impugnante volta a se manifestar através do expediente de fls. 321/329, para acrescentar os seguintes argumentos:

- preliminarmente, o "Termo Complementar ao Auto de Infração" foi lavrado em desacordo com as normas legais vigentes, eivando-se de insanáveis vícios formais e materiais. O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional fundamentou a lavratura do referido Termo em despacho do Sr. Delegado da Receita Federal em Florianópolis para "aperfeiçoar" o lançamento anterior e deixou de apontar a disposição legal permissiva para a referida lavratura, bem como a disposição legal supostamente infringida pela empresa autuada, para configurar a "complementação" da autuação. A reabertura de prazo a que se refere o artigo 20 do Decreto nº 70.235/72 somente é possível se, da realidade de diligência, resultar agravada a exigência inicial e quando o sujeito for declarado reincidente. No caso, o sujeito passivo não é reincidente nem fora agravada a exigência inicial. Ademais, o Código Tributário Nacional regula, em seu artigo 149, com riqueza de detalhes, as hipóteses em que se dá a revisão de lançamento. Nenhuma das hipóteses previstas no citado artigo 149 do CTN ocorreu, como expressamente "confessou" do Auditor-Fiscal emitente do Termo Complementar. O "erro de direito" que originou o despacho do Delegado da Receita

Processo nº 10983.005668/90-74

Federal em Florianópolis, não se deu em virtude de qualquer ato doloso ou não omissivo ou comissivo da empresa autuada, mas sim de um erro por parte do próprio funcionário que lavrou o Auto de Infração. Configura-se, assim, nulo de pleno direito o indigitado Termo Complementar ao Auto de Infração. Cita e transcreve ementa de decisão do Egrégio TRF da 5ª Região;

- no mérito, reitera as razões expendidas na impugnação originária, bem como reporta-se expressamente aos documentos ali apresentados. Por ocasião do primeiro Auto de Infração, a impugnante fora indevidamente intimada a recolher valores absurdos e indevidos a título de suposta "irregularidades" em sua escrituração. Tais irregularidades são novamente apontadas pelo autuante, no intuito de se proceder a nova tributação, o que desatende ao princípio tributário e constitucional pelo qual sobre um mesmo fato gerador não pode recair mais de uma tributação. Pelo Auto de Infração lavrado em 23/11/90, pretendeu o fisco a tributação sobre receitas de 1989, impondo a multa prevista no artigo 728, inciso II, do RIR/80 e, pelo "Termo de Complementação" de 15/10/91, uma segunda multa, apenas com base no artigo 38 da Lei nº 7.450/85, o que caracteriza uma dupla tributação.

Na informação fiscal de fls. 367/380, produzida de conformidade com o artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, um dos autuantes se manifestou, opinando pela exclusão da tributação de valor de Cz\$ 373.677,24 relativo ao item 1 "DESPESAS INDEVIDAS DE CORREÇÃO MONETÁRIA" e pela manutenção integral do lançamento relativamente aos demais valores.

O Delegado da Receita Federal em Florianópolis recorreu de ofício à Superintendência da Receita Federal da 9ª Região Fiscal ao julgar parcialmente procedente o lançamento. A decisão proferida às fls. 385/396 rejeita a preliminar argüida e exclui da matéria tributável os seguintes valores: (a) Cz\$ 373.677,24 a título de Despesas Indevidas de Correção Monetária; (b) Cz\$ 198.603,00, Cz\$ 9.374.478,00 e NCz\$ 473.272,82 a título de Omissão de Receita Oriunda de Serviços Permutados; (c) Cz\$ 800.00,00 e Cz\$ 1.230.000,00 a título de Suprimento de Caixa com Origem Não Comprovada e (d) Cz\$ 2.713.439,75 a título de Omissão de Receita no Curso do Período-base.

O Superintendente da Receita Federal da 9ª Região Fiscal, ao tomar conhecimento do recurso de ofício interposto, nega-lhe provimento, confirmando a decisão recorrida pelos seus próprios



Processo nº 10983.005668/90-74

fundamentos.

O recurso voluntário de fls. 406/412 contesta os argumentos não aceitos na impugnação, aduzindo que:

- com relação à receita omitida de correção monetária, o julgador de primeira instância diz que o item 5.4. da Instrução Normativa nº 70 manda corrigir apenas o capital integralizado, e que ao se examinar a referida Instrução verifica-se tratar apenas de instituição de formulários, não sendo o caso em questão. Afirma ainda que ditos valores foram entregues com a finalidade de serem utilizados como aumento de capital e pede a correção destes adiantamentos com base no Decreto nº 332/91;

- quanto aos honorários pagos e não contabilizados a impugnante entende que este valor deve ser deduzido do prejuízo anterior de Cz\$ 226.277,00, cancelando-se a notificação, uma vez que o valor dos honorários foram indevidamente tributados;

- no tocante ao item Vendas Não Contabilizadas alega que se o fisco tributou o valor de Cz\$ 1.870.943,69, esta importância deve ser deduzida do saldo do prejuízo anterior, restando ainda valores a serem compensados nos quatro anos posteriores, o que não aconteceu em virtude de prejuízos subseqüentes. Insiste afirmando que não reconhece ser os documentos apreendidos da empresa.

Conclui seu arrazoado requerendo o arquivamento do processo.

É o relatório.



Processo nº 10983.005668/90-74

V O T O

CONSELHEIRA SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora.

O recurso preenche os requisitos da admissibilidade a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, merecendo ser conhecido.

Preliminarmente, a recorrente alega que o "Termo Complementar ao Auto de Infração" foi lavrado em desacordo com as normas legais vigentes, eivando-se de insanáveis vícios formais e materiais, razão pela qual pede a sua nulidade. Em que pesem os argumentos tecidos pela recorrente, não vejo qualquer irregularidade no procedimento fiscal, que diante da imperfeição na indicação da fundamentação legal, procurou aperfeiçoar a exigência fiscal para fazer constar, no conjunto da fundamentação legal, as alterações introduzidas pelo artigo 38 da Lei nº 7.450/85 ao parágrafo único do artigo 733 do RIR/80.

Com efeito, o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 prevê, como hipóteses de nulidades dos atos praticados no curso do processo fiscal, a incompetência do agente e a preterição do direito de defesa. Não foi o que ocorreu dos autos. Do Termo de Complementação, apesar de não ter alterado a exigência primitiva, a recorrente foi cientificada, inclusive com reabertura do prazo para aditar suas razões, o que lhe assegurou ampla defesa.

Ademais disso, a jurisprudência administrativa deste Colegiado tem sido condescendente com as falhas de capitulação legal nas hipóteses em que a acusação repousa sobre descrição exata e indubitável das infrações imputadas, como se vê do Acórdão nº 103-12.119/92:

"NULIDADE - O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta nulidade do auto de infração quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe



Processo nº 10983.005668/90-74

foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa."

Lembre-se, por fim, que o citado artigo 38 da Lei nº 7.450/85 não tem vida isoladamente já que dá nova redação a um outro dispositivo legal, qual seja, o parágrafo 3º do artigo 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, matriz legal do artigo 733 do RIR/80, dispositivo citado no Auto de Infração.

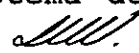
No mérito, a matéria discutida nessa fase de julgamento limita-se aos itens abaixo relacionados, citados à medida em que forem sendo analisados, para melhor visualização.

RECEITA OMITIDA DE CORREÇÃO MONETÁRIA (OBRAS EM ANDAMENTO)

A recorrente alega que os bens objeto de autuação foram entregues com a finalidade de serem utilizados como aumento de capital e pede o tratamento fiscal previsto no Decreto nº 332/91, ou seja, a correção monetária da conta "adiantamento para futuro aumento de capital" o que anularia a tributação em questão.

Analisando as peças que compõem o processo, verifica-se que em 20/08/86, a sócia-quotista "Constal - Construtora Alavanca Ltda" integralizou o capital mediante a entrega de inúmeros bens móveis, num total de Cz\$ 2.338.358,26, conforme atesta a terceira alteração contratual (fls. 219/232). Inobstante o instrumento retromencionado registrar a integralização do capital somente em agosto de 1986, certo é que se os bens foram entregues em datas anteriores com a finalidade de incorporarem as obras em andamento, devem sujeitar-se à correção monetária desde o momento da edificação, porque já manifestada a intenção de permanência.

A recorrente incorreu em dois erros contábeis: (1) deixou de escriturar no grupo do Ativo Imobilizado os bens móveis nas datas em que efetivamente os recebeu, e (2) deixou de reconhecer um crédito que, se adiantamento para futuro aumento de capital, deveria figurar no grupo do Passivo porque considerado, no exercício em questão, obrigações com terceiros, não sujeito ao regime de correção monetária das demonstrações financeiras, conforme, inclusive, se pronunciou a Coordenação do Sistema de



Processo nº 10983.005668/90-74

Tributação através do Parecer Normativo CST nº 23/81:

"4. Ocorrendo a eventualidade de adiantamento para futuro aumento de capital, qualquer que seja a forma pelos quais os ingressos tenha sido recebidos - mesmo que sob a condição para utilização exclusiva em aumento de capital - esses ingressos deverão ser mantidos fora do patrimônio líquido, (.....), por serem esses adiantamentos considerados obrigações para com terceiros, podendo ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento de capital não se concretizar."

Por estas razões, entendo correta a tributação relativa a este item, que considerou a correção monetária das obras em andamento desde o período da edificação.

**RECEITA FINANCEIRA ESCRITURADA COM INOBSERVÂNCIA DO REGIME
DE COMPETÊNCIA**

Segundo o comando do artigo 253 do RIR/80, as receitas auferidas a título de juros e correção monetária prefixada devem ser computadas no resultado do exercício a que competirem, "pro rata tempore", independentemente do recebimento ou de terem sido tributadas na fonte.

Assim, as receitas financeiras relativas a juros e correção monetária prefixada, derivadas de títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser apropriadas integralmente no período-base correspondente à aquisição do título, ou, proporcionalmente, em cada período-base a que competirem. A inobservância do regime de competência no reconhecimento da receita gera a figura da postergação do imposto.

Irrelevante, para efeito de determinação do ganho financeiro, o fato de que a aplicação tenha sido efetuada através de cheque, uma vez que o rendimento começa a fluir no dia em que foi feita a aplicação.

Processo nº 10983.005668/90-74

VENDAS NÃO CONTABILIZADAS NO ANO-BASE DE 1989

Os argumentos tecidos pela recorrente não podem prosperar. Na verdade, os documentos de fls. 168/182 comprovam o controle diário do faturamento do hotel (diárias, restaurante, telefone, etc), bem como o controle dos recursos de caixa (dinheiro, cheques, cartão de crédito, permuta, etc.), obviamente, oriundo desse faturamento.

De acordo com o regime de competência dos exercícios, as receitas correspondentes a serviços prestados consideram-se ganhas e devem ser reconhecidas no exercício social em que foram executados os serviços, independentemente do efetivo pagamento. A ausência de contabilização de receitas da empresa caracteriza o ilícito fiscal e justifica o lançamento de ofício sobre as parcelas subtraídas ao crivo do imposto, sem prejuízo da tributação sobre o lucro apurado. A omissão de receitas, quando a sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes.

Ora, a recorrente não logrou comprovar a inveracidade dos levantamentos efetuados pela Fiscalização, limitando-se a não reconhecer a autenticidade e a legitimidade dos documentos trazidos aos autos, emitidos por ela própria, como se pode ver das rubricas apostas no controle diário e nas faturas propriamente ditas.

Portanto, é de se manter a tributação dos referidos valores a título de vendas não contabilizadas no ano-base de 1989.

HONORÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS

Não está comprovado nos autos o registro contábil a título de honorários nem o efetivo pagamento da despesa. O lançamento baseou-se, unicamente, na declaração fornecida por terceiro (fls. 184/186), no meu modo de ver, insuficiente para fundamentar a tributação relativa a este item. Admito que o documento em questão constituiu em forte indício de que os sócios recebiam



Processo nº 10983.005668/90-74

valores superiores ao registrado na sua contabilidade, entretanto, não reúne elementos suficientes para emprestar ao lançamento a característica da certeza.

Desta maneira, é de se excluir da matéria tributável a importância relativa aos honorários.

OMISSÃO DE RECEITA NO CURSO DO PERÍODO-BASE (1990)

Com relação a multa de 50% aplicada sobre a receita omitida no curso do período-base decorrente de vendas não contabilizadas, nenhum reparo a de ser feito ao trabalho fiscal que fundamentou o lançamento em documentos e controles elaborados pela pr[ópria] recorrente. Aqui devem ser considerados os mesmos argumentos tecidos no item Vendas Não Contabilizadas. Portanto, deve ser mantida a tributação quanto a este item.

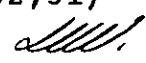
Por todo o exposto, voto no sentido de que se conheça do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei, rejeita a preliminar argüida, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir da matéria tributável a importância de Cz\$ 59.263,00 do exercício de 1988, relativa ao item HONORÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS.

Finalizando, e após todas as considerações que abrange os itens da autuação fiscal, a base de cálculo tributável apurada pela fiscalização, após o julgamento de primeira e segunda instância, passa a ser a seguinte:

Exercício de 1987, período-base de 1986:
de Cz\$ 60.528,11 para Cz\$ 60.528,11

Exercício de 1988, período-base de 1987:
de Cz\$ 1.049.424,00 para Cz\$ 901.161,00

Exercício de 1989, período-base de 1988:
de (Cz\$22.552.932,31) para (Cz\$22.552.932,31)



Processo nº 10983.005668/90-74

Exercício de 1990, período-base de 1989:
de Cz\$ 1.790.457,00 para Cz\$ 1.790.457,00,
além da multa incidente sobre a omissão de receita verificada no
curso do período-base de 1990, no valor de Cz\$ 4.871.429,75.

Brasília (DF), 16 de novembro de 1993.


SANDRA MARIA DIAS NUNES
Relatora.

