



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS

Sessão de 06 de novembro de 1989

ACORDÃO Nº 103-09.724

Recurso n.º 95.184 - IRPJ - EXS.: 1984 a 1988

Recorrente GRANJA TRÊS PINHEIROS LTDA.

Recorrid DRF em PASSO FUNDO (RS)

NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU.

De acordo com o art. 142 do CTN, o lançamento é um procedimento tendente, inclusive, a determinar a matéria tributável, e o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 determina que o auto de infração conterá obrigatoriamente, entre outros elementos, a descrição do fato. Assim, se o lançamento é feito de maneira a que os fatos não estejam suficientemente descritos e o julgador singular não atende ao apelo do impugnante para, primeiro, explicitar os fatos a que se reporta o lançamento, caracterizou-se o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, máxime quando só na decisão é que se explicitou e se aperfeiçoou o que estava no auto.

Declara-se a nulidade da decisão de primeira instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GRANJA TRÊS PINHEIROS LTDA.

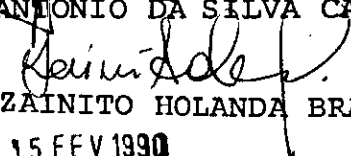
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em declarar a nulidade da decisão de primeira instância.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 1989


ANTONIO DA SILVA CABRAL

- PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM


ZAINITO HOLANDA BRAGA

- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

SESSÃO DE:

15 FEV 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros
AYRES DE OLIVEIRA, LÔRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, LUIZ ALBERTO C
VA MACEIRA, ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, FRANCISCO XAVIER DA SIL
GUIMARÃES e BRAZ JANUÁRIO PINTO. 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 11030/000.690/88-62
RECURSO Nº 95.184
ACÓRDÃO Nº 103-09.724
RECORRENTE: GRANJA TRÊS PINHEIROS LTDA.

R E L A T Ó R I O

GRANJA TRÊS PINHEIROS LTDA. empresa com sede no Município de Lagoa Vermelha, Estado do Rio Grande do Sul, solicita a reforma da decisão de fls. 319/346.

A fiscalização autuou a interessada pelos seguintes fundamentos:

I - EXERCÍCIO DE 1984 - ANO-BASE DE 1983

1.1 - Postergação de receita e imposto (item 01 do AI).

O contribuinte, segundo consta no Termo de fls. 110, postergou a tributação da venda realizada em 27.12.83, conforme Nota Fiscal nº 203, série B-1, no valor de Cr\$ 15.000.000, registrada no Livro de Saída nº 01 e Ficha Razão sob o título "Receita de Exercício Futuro". Na verdade, não houve venda para entrega futura, pois no corpo da nota fiscal está identificada a saída do produto "Aveia para Semente", em 27.12.83. O que houve foi postergação do imposto.

Defendeu-se a empresa, invocando o art. 142 do CTN, bem como o art. 116, II, do mesmo Código, que exige, para a configuração do fato gerador, que a situação jurídica esteja consumada, em todos os seus aspectos. A Nota Fiscal nº 203 foi emitida em conjunto com as notas fiscais nºs. 197, 198 e 199, totalizando Cr\$ 55.000.000. Todas as vias das notas 197, 198 e 199 se acham, ainda, presas aos talonários, comprovando a inexistência de saída do produto. A Nota Fiscal nº 203, embora não constando do talonário, não foi registrada nos livros fiscais, nem na contabilidade impugnante e a cópia do Livro Registro de Entradas da empresa PLANETAGRO - Sementes e Insumos Ltda. certificam não ter incorr

2

do o ingresso nessa empresa de aveia para sementes, sendo que esta elaborou uma declaração na qual afirma que não efetuou compras no período de 1983 a 1984 na impugnante. Os fatos comprovam que não houve entrega efetiva do produto ao comprador e, portanto, não se consumou a situação jurídica que poderia dar motivo ao lançamento. Para que se configure a compra e venda tem-se que cumprir o disposto no art. 1122 do Código Civil, segundo o qual:

"Pelo contrato de compra e venda, um dos contraentes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro."

No caso, esta situação não se configurou e, portanto, não houve venda. Não tem importância a referida operação ter sido contabilizada no Passivo, como venda de exercício futuro, eis que a falha da escrituração foi solar. Ademais, sendo a escrituração mero reflexo do que acontece na empresa, não tendo ocorrido a venda, a contabilização não procede.

Na decisão, lembrou o Delegado, inicialmente, que houve a emissão da Notas Fiscal nº 203, cuja natureza da operação foi venda, tendo como destinatário a PLANETAGRO e esta operação foi contabilizada em 1983 (conf. ficha do Razão de fls. 32), e oferecida à tributação somente em 1984, fato esta que configurou a postergação de receita. Se não houve a venda, a impugnante deveria ter juntado ao talonário às 1a. e 2a. vias da nota e ter providenciado o cancelamento da venda, mas nada disto ocorreu. As declarações da adquirente, no sentido de que no período compreendido entre 1983/1984 nada adquiriu da autuada não tem fundamento. Como as 1a. e 2a. vias não existem, bem pode a venda ter sido realizada para a PLANETAGRO ou mesmo para um terceiro qualquer.

No recurso voluntário a empresa tornou a dizer que quando o lançamento toma por base ou pressuposto uma "situação jurídica" essa situação precisa, necessariamente, estar definitivamente constituída em todos os seus aspectos (art. 116, II, do

L

CTN). Acrescentou mais, que a Nota Fiscal nº 203 foi emitida, apenas, para permitir a emissão da Duplicata nº 039/83-C que foi descontada junto ao Banco do Brasil, conforme comprova o borderô anexo. Como a mercadoria não foi entregue à PLANETAGRO, esta não pagou absolutamente nada, havendo o empréstimo sido liquidado diretamente pela própria recorrente junto ao Banco do Brasil, quitando-se a duplicata através do cheque anexo nº 957398, do Bamerinduas, em 06.04.84. Em resumo, a Nota Fiscal nº 203 foi emitida apenas para dar suporte à Duplicata nº 039/83 descontada junto ao BB, e tudo indica que houve mera operação financeira.

1.2 - Saldo Credor de Caixa
(Item 02 do AI).

A empresa teria pago, em 09.09.83, o valor de Cr\$ 240.000 ao Sr. Amaro R. Junqueira, conforme recibo, para a compra de 700 sacos de soja para semente. Este produto ingressou na autuada em 31.12.83, conforme Nota de Entrada nº 51-série E-1. A empresa postergou, contabilmente, o pagamento do recibo de Cr\$.. 9.240.000 para a data de 31.12.83, sendo que o saldo da conta Caixa, em 30.09.83, era de Cr\$ 2.956.241,30, havendo saldo credor de Caixa, portanto, da ordem de Cr\$ 6.283.758,70.

Na impugnação, lembrou a autuada, inicialmente, que o art. 180 considera o saldo credor de Caixa como presunção, proporcionando ao contribuinte, portanto, a prova em contrário. Foi o que aconteceu no caso, eis que:

a) o referido recibo passado pelo Sr. Junqueira não foi pago pela empresa, mas sim pelo sócio Adriano Botelho Machado, conforme prova o extrato de sua conta bancária particular;

b) quando em 31.12.83, os 700 sacos de soja ingressaram na empresa, o sócio pagou em nome da empresa, conforme consta do Diário nº 02 (fls. 373). Em 31.03.84, conforme consta do Diário (fls. 383) e, a impugnante liquidou este empréstimo do sócio.

F

Citou os Acórdãos nºs 103-04.047/81 e 103-06.901/85, nos quais se ressalta ser o saldo credor de caixa presunção juris tantum de omissão de receita.

O julgador singular manteve esta parte da autuação principalmente pelos seguintes motivos:

- o recibo de fls. 36, datado de 09.09.83, foi emitido com base na Nota Fiscal nº 051, no valor de Cr\$ 9.240.000, sem que o Caixa comportasse tal gasto;

- a documentação juntada aos autos pela impugnante representada pela cópia dos cheques de fls. 281, não é suficiente, uma vez que estes totalizam apenas Cr\$ 9.009.000, não correspondendo, portanto, ao valor do recibo;

- os referidos cheques foram assinados pela Sra. Alzira Lurdes B. Machado (fls. 221), gerente da empresa;

- o recibo está datado de 09.09.83, enquanto o empréstimo do sócio à empresa só ocorreu em 31.12.83 (fls. 282).

No recurso voluntário explicou a recorrente que a diferença entre a soma dos cheques e o valor do recibo corresponde à retenção do FUNRURAL (2,5%) realizada pelo comprador em decorrência da aquisição de produto agrícola. Houve um erro por parte do vendedor em não discriminar, no recibo, a parte do FUNRURAL. Quanto ao fato de os cheques terem sido assinados pela Sr. Alzira, lembra que esta senhora é casada com o Sr. Adriano Machado, os quais mantêm conta corrente conjunta. Quanto à afirmativa constante do item 2.1 da decisão, no sentido de que o recibo está datado de 09.09.83 e ter sido emitido ao amparo da Nota Fiscal nº 051 não é verdadeira pois a referida nota fiscal só foi emitida em 31.12.83, posteriormente, portanto, à emissão do citado recibo. Não está correto o item 2.3 da decisão no qual disse o julgador que o recibo está datado de 09.09.83, enquanto o empréstimo do Sr. Adriano está datado de 31.12.83. Nenhuma destas datas é contestada. Acontece que o Sr. Adriano pagou em nome da empresa porque ela não dispunha de numerário suficiente. O fato de no recibo constar



o nome da recorrente é porque assim entendeu o vendedor e, sobretudo, porque a recorrente mantinha com este contrato de parceria agrícola.

Alegou, ainda, a recorrente, que em 31.12.83, conforme NF 051, a mercadoria ingressou na granja, sendo que só nessa data se constituiu a obrigação da empresa em relação ao sócio, de acordo com o que consta no livro Diário nº 02 (fls. 373), sendo que o pagamento ao mutuante foi efetivado em 31.03.84, conforme consta do Diário (fls. 383). Faltaram cópias mais legíveis dos cheques representativos dos pagamentos ao Sr. Junqueira, mas outras cópias foram impraticáveis, visto tratar-se de operação realizada com o extinto Banco Sulbrasileiro.

1.3 - Passivo Fictício
(Item 03 do AI).

A empresa comprou mercadorias com pagamento à vista em 13.10.83 e 11.11.83, no valor de 229.477, conforme Notas Fiscais nºs 13429 a 14457, que foram contabilizadas como compras a prazo.

Defendeu-se a empresa alegando, inicialmente, não ser possível tributação por mera presunção. Além do mais, não é proibida a escrituração por partidas mensais. A empresa manteve essas notas fiscais em conta de passivo, mas até 29.12.85, conforme consta do próprio auto de infração. As aquisições se deram em 13.10.83 e 11.11.83, mas o saldo de Caixa comportava, perfeitamente, esses lançamentos. O que houve foi erro contábil, que fez com que essas duplicatas fossem escrituradas em conta de Fornecedores, quando deveriam ter sido contra a conta Caixa.

O julgador singular não aceitou as razões da impugnante, vez que esta só veio a baixar as referidas duplicatas em 31.12.85, tendo estas duplicatas ficado em conta de Fornecedores durante dois exercícios.



No recurso voluntário reiterou a empresa os mesmos argumentos da impugnação, especialmente o de que a conta Caixa comportava esses pagamentos na data em que foram realizados. Quando foi verificada a falha, em 31.12.85, a empresa o corrigiu.

II - EXERCÍCIO DE 1985, ANO-BASE DE 1984

2.1 - Resultados de Exercício (Item 04 do AI).

A empresa vendeu à vista, em 03.01.84, o volume de 111.500 Kgs. de trigo para semente, pelo valor de Cr\$ 22.945.027 conforme consta da Nota Fiscal nº 301, série B-1. Vendeu, também, em 14.08.84, 690.100 Kgs. de trigo para semente, pelo valor de Cr\$ 304.330.778, segundo a Nota Fiscal nº 319, série B-1, tendo por adquirente o Banco do Brasil S.A., a quem se transferiu toda a posse e ação sobre a mercadoria. Efetou, igualmente vendas de trigo para sementes nas datas 31.05.84, através das Notas Fiscais série B-1, nºs 213 e 214, em 31.07.84, através da Nota Fiscal série B-1, nº 275, totalizando o valor de Cr\$ 12.440.000, tendo como adquirente nas primeiras os sócios e na segunda um terceiro. Os valores identificados foram contabilizados em 31.12.84 a débito da conta "Vendas Líquidas" e a crédito da conta "Resultado de Exercícios Futuros", não compondo, portanto, o resultado do exercício. Levantados os anos posteriores, essas vendas não foram oferecidas à tributação. Esta a razão pela qual a fiscalização tributou as referidas operações como omissão de receitas, no total de Cr\$ 339.915.805.

A impugnante forneceu a seguinte explicação:

a) no balanço levantado em 31.12.84, a conta Resultados de Exercícios Futuros indicava saldo credor e remanescente de Cr\$ 205.375.938,00. Nesta conta transitaram todos os valores das notas fiscais mencionadas no auto;

b) a parte correspondente ao Anexo "A" da declaração de rendimentos apresentada pela impugnante em 1986, demonstra que no ano-base de 1984 a receita de exercícios futuros atingiu o montante de Cr\$ 1.249.915.805, dos quais, diminuindo-se os

custos e despesas correspondentes (Cr\$ 1.044.539.867), resultaram os citados Cr\$ 205.375.938,00;

c) no balanço de 31.12.85, verifica-se que foi zera da a conta Resultados de Exercícios Futuros, o mesmo acontecendo com o item respectivo da declaração de rendimentos.

Em realidade, disse a impugnante, não ocorreram vendas à vista, já que as notas fiscais (la.vias) ainda se acham presas ao talonário e a mercadoria permaneceu depositada com a impu gnante, o que motivou o estorno da conta Vendas Líquidas para a conta Resultados de Exercícios Futuros. A venda só se completou após ter havido a remessa das mercadorias.

O julgador singular, no entanto, não acolheu as razões da impugnante, em primeiro lugar, porque ficou comprovado que as vendas realizadas através das Notas Fiscais (fls. 41, 42, 44 e 45) são operações de vendas à vista, conforme comprovado nos autos, pelos documentos emitidos pelo Banco do Brasil (fls. 43 e 46), recibos de créditos em conta corrente bancária do vendedor. Além das referidas notas fiscais série B-1 não terem sido tributadas no ano de 1984, conforme comprovam os documentos dos autos (fls. 93 e 109), sobretudo pelo seguinte:

a) as notas fiscais em questão não estão incluídas nas receitas do ano de 1985, que são compostas pelas contas Vendas de Produtos, no valor de Cr\$ 8.286.002.027,00 e outras Receitas no valor de Cr\$ 8.549.363,00;

b) a conta Vendas de Produtos está discriminada analiticamente no Demonstrativo-Vendas de Produtos (fls. 109), no qual não estão contidas as notas fiscais série B-1 nºs 213, 214, 275, 301 e 319. Este demonstrativo se originou dos registros contidos no livro Registro de Saídas de Mercadorias;

c) a conta Outras Receitas é formada pelas contas Descontos Obtidos, no valor de Cr\$ 2.250.650,00 e Outras Rendas, no valor de Cr\$ 6.028.713,00.



Acrescentou o julgador que conforme se verifica no Demonstrativo de Resultados (fls. 93), do ano de 1985, escriturou o Diário computando como Receitas somente as contas Vendas de Produtos e Outras Receitas. O fato mais importante é que a impugnante não comprovou que as notas fiscais objeto do auto de infração estão computadas na conta Outras Receitas. Por conseguinte, os valores de Cr\$ 1.249.915.805 e Cr\$ 1.044.539.867 contidos na Declaração de Rendimentos (fls. 13), nas colunas Receitas de Exercícios Futuros e Despesas de Exercícios Futuros são totalmente fictício, pois não estão registrados na escrituração contábil, fato este aceito pela própria empresa, já que não comprovou os referidos valores.

No recurso voluntário a empresa tornou a chamar a atenção para o fato de as notas fiscais em questão estarem anexas aos talonários. Se tivesse havido a venda esses títulos teriam sido entregues ao comprador. Por isso mesmo é que a impugnante estornou esses valores da conta Vendas Líquidas para a de Resultado de Exercícios Futuros. No ano seguinte, procedeu-se ao estorno da conta Resultado de Exercícios Futuros em virtude de não haver se realizado a saída da mercadoria.

2.2 - Omissão de Receitas. Diferença da Receita Contabilizada como Declarada. (item 5 do AI).

A empresa declarou a receita de produtos, no valor total de Cr\$ 1.920.880.959, e não deduziu parte do custo dos produtos vendidos-CPV, no valor de Cr\$ 22.998.784. Na escrituração contábil a receita de produtos atingiu a Cr\$ 2.177.882.175 (Diário nº 2, fls. 438 e 483), ocasionando omissão de receitas no valor de Cr\$ 243.002.432.

A impugnante arguiu a nulidade desta parte, eis que não se sabe, exatamente, o que desejou a fiscalização com esta glosa. Ao mesmo tempo que se imputa à empresa a prática de omissão de receita (sem se especificar, no entanto, relativamente a qual operação), refere a autuação que a impugnante não deduziu par



te do custo dos produtos vendidos, o que se constitui numa contração paradoxal. Se a pessoa jurídica deduziu o custo apenas de maneira parcial, aumentou, ipso facto, o montante do seu lucro real sujeito à incidência do imposto.

Na decisão, rejeitou o julgador singular a acusação de nulidade do auto, eis que a omissão de receitas foi provocada pela própria empresa, já que em sua Demonstração de Resultados do Exercício e no Livro Diário (fls. 47), registrou em 31.12.84, a receita sob o título de Vendas, no valor de Cr\$ 2.177.882.175. Posteriormente, ao informar na Declaração de Rendimentos-PJ (fls. 08 a 10) a referida Demonstração de Resultados, reduziu a receita líquida para apenas Cr\$ 1.920.880.959,00 (fls. 111). Esta redução de valor, ou seja, Cr\$ 234.002.432,00 teve como única finalidade a diminuição do lucro tributável do exercício. Ora, todos estes fatos são do inteiro conhecimento da autuada, não tendo sentido a invocação da nulidade.

No recurso voluntário a autuada repetiu, na essência, os argumentos da impugnação.

2.3 - Omissão de Receitas - Passivo Fictício
(item 06 do AI)

Segundo o autuante, a empresa contraiu dívidas no mês de setembro de 1984, no valor de Cr\$ 322.300, com vencimento para 30.09.84, a favor do credor, a empresa Martinazzo Materiais de Construção Ltda., conforme Faturas e Duplicatas nºs. 553484 e 569084. Acontece que o valor supra foi pago em 08.10.84, permanecendo, no entanto, durante o ano de 1985, como não pago, o que caracterizou a infração como passivo fictício.

Na impugnação, invocou a empresa os ~~mesmos~~ argumentos antes invocados no item 03, acentuando, especialmente, que:

a) em 08.10.84 possuía recursos de Caixa suficientes para resgatar aquelas duas duplicatas;

b) seu único erro foi de natureza contábil, por não ter baixado aqueles títulos da conta de passivo.

Em sua decisão, lembrou o julgador, inicialmente, que a impugnante contabilizou aquelas faturas como sendo compras a prazo, em 30.09.84, conforme se vê pela análise da conta Fornecedores. Posteriormente, os títulos foram pagos em 08.10.84, mas a empresa não contabilizou os pagamentos contra a conta Caixa e nem baixou os títulos da conta Fornecedores, o que demonstra ter operado com recursos extra-caixa. Isto prova omissão de receitas, conforme consta do Parecer Normativo CST 556/70.

No recurso, limitou-se a recorrente a invocar o argumento no sentido de que, no momento da operação, possuía recurso de caixa suficientes para pagar o débito, o que invalida a acusação de omissão de receitas.

2.4 - Alienação de bem do estoque, aos sócios, por valor notoriamente inferior ao de mercado.
(Item 07 do AI).

Segundo a fiscalização, a empresa vendeu, em 28.11.84, 1.000 sacos de soja semente pelo preço unitário de Cr\$ 60.000,00 para a empresa COTAGRO - COM. PROD. AGROP. LTDA., mediante emissão de Nota Fiscal série B-1, nº 326, comprovando o preço de mercado. Posteriormente, em 30.11.84, vendeu o mesmo produto aos sócios, pelo preço unitário de Cr\$ 13.500,00, conforme Notas Fiscais nºs. 327, 328, 329 e 330. Em razão disto, o autuante considerou a importância relativa à diferença de preço, isto é Cr\$ 67.239.000,00, como distribuição disfarçada de lucros. No caso de lucros ou reservas acumulados após a concessão dos empréstimos, o disposto no item V do art. 367 do RIR/80 aplicar-se-á a partir da formação do lucro ou reserva até o montante do empréstimo, conforme demonstrativo feito no Termo de Verificação de fls. 112. A conta Lucros Acumulados em 31.12.84 contém o saldo no valor de Cr\$ 308.219.770,00, recebendo nos anos posteriores as devidas correções monetárias.



Na impugnação alegou a autuada:

a) não efetuou qualquer venda de soja semente à COTAGRO, em 1984;

b) não houve saída dos 1.000 sacos de soja-semente do seu estoque;

c) o valor de Cr\$ 60.000,00 não serve de paradigma do preço de mercado da soja-semente, em virtude da inexistência da venda nos papéis onde constou a dita quantia;

d) o preço unitário de Cr\$ 13.500,00 constante da alienação do produto realizada aos sócios foi superior, à época, aos demais preços praticados por outros vendedores da mesma mercadoria;

e) inexistiu, assim, qualquer distribuição disfarçada de lucros.

Para firmar seu ponto de vista, apresentou as seguintes provas:

- carta da COTAGRO, confirmando não haver adquirido as aludidas mercadorias em 1984;

- absoluta inexistência de registro contábil e fiscal da saída do produto do estoque;

- o não pagamento das Duplicatas nºs 065/84-A, B e C, que apenas simbolizavam o preço para a COTAGRO, mas sim pela própria impugnante diretamente ao Banco do Brasil, conforme documentos anexados. A operação teve por fim, simplesmente, empréstimo pelo Banco do Brasil para suprir capital de giro à impugnante;

- as notas fiscais anexas, relativas à diversas operações de compra e venda da mesma mercadoria realizadas, pouco

antes, por entidades cooperativas comercializadoras do produto;

- não houve compra e venda dos 1.000 sacos de soja-semente, em razão de inexistência dos três requisitos para a compra e venda: a coisa, o preço e o consenso;

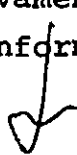
- o preço de Cr\$ 13.500,00 aos sócios está de acordo com a tabela praticada na época.

Acrescentou que a figura da distribuição disfarçada de lucros é presunção juris tantum, que admite prova em contrário. No caso, os Cr\$ 60.000,00 foram fictícios, com a finalidade, exclusiva, de obtenção de financiamento junto ao Banco do Brasil. Para comprovar essa parte, anexou um quadro demonstrativo dos preços da época, o que leva ao convencimento de que o preço tomado pelo fiscal era irreal.

Invocou, também, o entendimento do Parecer Normativo CST nº 449/71, segundo o qual para que o preço seja considerado notoriamente inferior ao de mercado é necessário que essa inferioridade seja notória: "... há de ser sabida de todos, não do público em geral, mas dos que costumam transacionar com os referidos bens, ou constatada através de publicações especializadas." Aliás, os autuantes não se reportaram a preços de mercado, mas tomaram como parâmetro uma única venda, que sequer existiu.

O julgador singular confirmou a autuação, principalmente pelos seguintes fundamentos:

a) é irrelevante o fato da confirmação ou não da venda que provocou a comparação com a venda realizada aos sócios, uma vez que a própria empresa relacionou em sua defesa notas fiscais de vendas realizadas pelas empresas cooperativa Agrícola Mista Ourense Ltda. e Cooperativa Agrícola Mista Lagoense Ltda., cujos preços médios unitários, segundo a informação, eram de Cr\$ 8.646,00 e Cr\$ 7.242,00, respectivamente. A fiscalização buscou novas informações e verificou, conforme consta às fls. 289 a 293,



não serem verdadeiras as afirmações, relativamente aos preços médios, constantes de sua impugnação, como se constata através da informação da própria Cooperativa Agrícola Mista Ourense Ltda., de que as Notas Fiscais série B-3 emitidas com o preço unitário de Cr\$ 8.646,00 referem-se a operações de troca, não representando o preço de mercado;

b) para confirmar o preço da soja entre 14 e 30 de novembro de 1984 a repartição juntou outras provas às fls. 294 a 300, e, ainda, outras notas fiscais relativas à venda do mesmo produto.

No recurso voluntário, após dizer que está remodelando sua contabilidade, que vinha sendo levada a efeito por profissionais que lhe causaram os embaraços que ora se verificam, acrescentou o seguinte:

a) não realizou nenhuma operação real de venda de 1.000 sacos de soja-semente, em 28.11.84, à firma COTAGRO;

b) não celebrou com os sócios quotistas qualquer venda em que o preço unitário fosse de Cr\$ 13.500,00.

No caso da letra "a", a operação teve por fim servir de suporte para emissão de duplicatas que foram utilizadas exclusivamente para desconto junto ao banco do Brasil; no caso da letra "b", para regularização dos Empréstimos do Governo Federal tomados para custeio de suas lavouras pelos sócios nominados juntou ao banco do Brasil e Banrisul.

Lembrou que a COTAGRO declarou expressamente que não adquiriu sementes de trigo e soja da recorrente. O extrato de conta corrente bancária da COTAGRO, anexo, comprova que foi depositado a seu crédito (pela Granja Três Pinheiros) a quantia de Cr\$ 15.000.000,00 para liquidação da duplicata de favor nº 065/84, também acostada aos autos; idem com relação à duplicata nº 065/84-A, juntando-se inclusive, o canhoto do cheque respectivo emitido pela recorrente para efetuar o depósito para a COTAGRO; idem,

2

de cheque no valor de Cr\$ 28.000.000,00 emitido pela Granja em favor da Cotagro para liquidação da duplicata nº 065/84-B do mesmo valor de Cr\$ 28.000,00, com a cópia do depósito bancário de igual valor.

Com relação às Notas Fiscais de venda de soja-se-mente, nºs 327-B/1, 328-B/1, 329-B/1 e 330-B/1 emitidas contra aos sócios da recorrente, com preço unitário de Cr\$ 13.385,00 para a soja-semente, tratam-se as mesmas, igualmente, de vendas também frias, embora os fatos, neste caso, sejam um pouco diferentes: é que todas as NF foram emitidas unicamente para comprovar o emprego, pelos beneficiários, dos adiantamentos de empréstimos governamentais para custódia realizados pelo Banco do Brasil em favor dos sócios. E acrescentou:

"Ou seja, todos os sócios tomaram EGFs junto ao BB e Banrisul, para custeio das lavouras mas como esses empréstimos foram utilizados noutras finalidades, tornou-se necessário, depois, comprovar-se o emprego dos EGFs no custeio das lavouras (daí, emitiu-se as NFs de "venda" de soja-semente como se os sócios-quotistas tivessem "comprado" esses insumos para suas lavouras)."

Se alguma dúvida pairar sobre esta questão, dever-se-á proceder a diligência ou perícia.

III - EXERCÍCIO DE 1986, ANO-BASE DE 1985

3.1 - Omissão de receitas. Vendas de produtos ficticiamente consignadas. (item 08 do AI)

Segundo a fiscalização a empresa promoveu a saída de 300 sacos do produto semente de soja, em 27.11.85, e 500 sacos, em 18.12.85, com a natureza de operação de "mercadoria consignada", para a adquirente, a empresa MARIAGRO AGRÍCOLA LTDA., totalizando o valor de Cr\$ 109.500.000,00, conforme Notas Fiscais série C/1, nºs 273 e 289. Acontece que nos anos de 1985, 1986 e 1987 os referidos produtos não foram devolvidos, como tam

Acórdão nº 103-09.724

bém não houve emissão de notas fiscais de vendas dos mesmos produtos. Consequentemente, houve saída desses produtos sem a respectiva emissão de notas fiscais, naquele valor acima.

Na impugnação alegou a empresa que as mercadorias foram enviadas em consignação, que representa, muitas vezes, compra e venda sob condição resolutiva. Só há compra e venda depois que o negócio se concretiza, conforme se depreende do art. 191 do Código Comercial.

No caso, a remessa das mercadorias em questão foi feita em mera consignação, o que não exigia a emissão de nota fiscal de venda. Acrescentou, ainda, que não foi estipulado prazo devolução das mercadorias remetidas em consignação nem para pagamento do preço, antes do que não poderia a impugnante considerar a operação consumada. Na verdade, o pagamento do preço só se deu em 13.07.88, conforme comprova cópia do Telex juntado ao presente processo.

O julgador singular não acatou as razões da impugnante uma vez que a mercadoria não foi devolvida pelo destinatário, uma vez que não foi emitida Nota Fiscal de Entrada, que identificasse tal procedimento, durante os anos de 1985, 1986 e 1987. Aplica-se, ao caso, o Parecer Normativo CST nº 73/73.

O telex de fls. 255 nada prova, pois não é documento hábil e idôneo para comprovar uma compra e venda. Deveria a empresa ter feito a prova mediante apresentação, por exemplo, de cheques, recibos, duplicatas, ficha-razão, livro Diário, registro na contabilidade da empresa adquirente da mercadoria, etc.

Acrescentou o julgador que não se admite que o produto soja-semente, que perde esta característica após o decurso do tempo, para necessidade de manutenção do poder germinativo da mesma, seja mantido estocado durante um período maior do que o da colheita ao plantio, ou seja, período maior do que um ano após sua colheita.



Acórdão nº 103-09.724

No recurso voluntário a recorrente se reportou às razões da impugnação, acrescentando, ainda, que se a repartição exige outras provas como "cheques", deveria ter visto que no referido telex da MARIAGRO se referiu ao cheque nº 733199 contra o Banco Itaú emitido para pagamento à recorrente. Se os fiscais tinham dúvidas, por que não diligenciaram junto à MARIAGRO ou junto ao Banco Itaú? Solicita, assim, caso esta Câmara tenha dúvidas, que determine diligência a respeito.

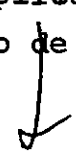
Quanto ao argumento do julgador, no sentido de que a semente de soja tem vida útil exígua, é ledó engano. A semente de soja pode ter longa vida, tudo dependendo de sua embalagem, conservação e armazenagem. O laudo técnico, em anexo, de lavra de abalizado engenheiro, confirma, na íntegra, os aspectos técnicos salientados.

O Parecer Normativo CST nº 73/73 é inaplicável à espécie, não só porque esse ato se reporta a empreitada de obras como também porque não poderia contradizer o art. 191 do Código Comercial, que só considera a venda de mercadoria consignada quando a alienação realmente se opera.

3.2 - Omissão de receitas - Diferença de Vendas Reais com as contabilizadas. (Item 09 do AI).

Segundo a fiscalização a empresa vendeu produtos durante o ano de 1985, através da emissão de Notas Fiscais de Vendas, totalizando o valor de Cr\$ 8.396.941.291,00, mas contabilizou em sua escrituração contábil a título de "Receitas com Vendas", somente o valor de Cr\$ 8.286.002.027,00. A diferença, no montante de Cr\$ 110.944.264,00, foi considerada omissão de vendas.

Na impugnação reconheceu a empresa que há diferença entre a soma das notas fiscais de vendas escrituradas no livro Registro de Saídas e o total das vendas registrados na contabilidade. Isto, porém, é explicável. Determina o art. 137 do ICM que o livro de Registro de Saídas destina-se à escritura -



ção do movimento de saídas e fornecimento de mercadorias, a qualquer título, do estabelecimento. Logo, não só as notas fiscais de venda como também as de simples remessa são escrituradas no livro do ICM. A autuada costuma a proceder a venda para entrega futura, mas efetua, por vezes, faturamento antecipado. Assim:

- a cada saída de mercadorias, emite nota fiscal de simples remessa;

- nestas notas fiscais de simples remessa, consta, sempre, do seu corpo, a referência à nota fiscal que deu origem a toda operação de antecipação do faturamento, a qual se denomina de nota fiscal "Geral". A soma das notas de simples remessa deve coincidir com a nota "Geral".

No caso, o que houve foi que a autuada registrou como de vendas notas fiscais que eram de simples remessa.

O julgador singular admitiu que, realmente, a impugnante emitia a "Nota Fiscal Geral", quando realizava a transação comercial (venda), e posteriormente emitia a "Nota Fiscal de Simples Remessa". Acontece, no entanto, que no ano de 1985 a impugnante vendeu produtos com emissão de Nota Fiscal de Vendas em montante superior ao valor escriturado como "Receita de Vendas". Essa diferença é que está sendo tributada.

Não assiste razão à impugnante, conforme o julgador, uma vez que não estão registradas no "Livro de Registro de Saídas" os valores das "Notas Fiscais de Simples Remessa" (doc. de fls. 75/84). Somente está registrado o valor da "Nota Fiscal Geral" de nº 069, mas em compensação, registrou os valores das Notas Fiscais de Simples Remessa (conf. doc. de fls. 75/82) ficando, em vista disso, comprovado que o valor correto relativo a "Venda de Produtos" (fls. 109), corresponde a Cr\$ 8.396.946.291,00.

No recurso voluntário, a recorrente, além de repetir os argumentos da impugnação, ressaltou o erro involuntário de escrituração de notas de remessas como de vendas, chamando a aten

↓

ção para as notas fiscais e fls. do livro de escrituração fiscal anexados por "xerox" com a impugnação e que nem os autuantes nem o julgador singular fizeram qualquer menção a essas provas. A autoridade julgadora de primeiro grau tenha o dever de examinar essas provas e mandar efetuar diligências, se fosse o caso.

3.3 - Compra inexistente - Soja indústria.
(Item 10 do AI).

Segundo a fiscalização foi contabilizado, erradamente, em 30.11.85, como compras na conta Soja Indústria o total das Notas Fiscais de Vendas série B/1 nºs 437, 438, 439, a saber, Cr\$ 557.624.150,00, conforme Livro Diário nº 02. Este fato reduziu o lucro do exercício em igual valor.

Na impugnação alegou a autuada que essas notas fiscais foram emitidas em 26.11.85. A Nota nº 437 é pertinente à venda de soja indústria à Sadia, ao passo que as outras duas correspondem à tentativa de reajustamento do preço do negócio pela impugnante. A operação fora registrada, inicialmente, da seguinte maneira:

D - Clientes

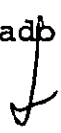
C - Receita de Vendas

Em 30.11.85, no entanto, a operação foi desfeita pelo cliente, em virtude do reajustamento de preço cobrado pela impugnante. Para estornar-se a venda, bastaria se debitasse a conta Receita com Vendas e se creditasse a conta Clientes. O técnico, no entanto, optou por escriturar o cancelamento da venda, no seguinte sentido:

D - Receita com Venda

C - Custo Mercadorias Vendidas

Se o débito à conta de Receita com Vendas e o crédito a Clientes representava a maneira mais correta para registro do desencaixe de receita verificado em virtude do cancelamen



to da operação, não menos verdadeiro é que, ao invés, o crédito do valor à conta de Custo das Mercadorias Vendidas representou uma receita e, portanto, aumentou o lucro contábil e, consequentemente, o lucro tributável.

O julgador singular não acolheu as razões da impugnante, pelos seguintes motivos:

- os fatos que fundamentaram o lançamento estão embasados nos procedimentos contábeis adotados pela impugnante, quando emitiu as notas fiscais de venda nºs 437 (principal), 438 e 439 (complementares), de fls. 85 a 87, registradas no Livro de Registro de Saídas (fls. 83, 84 e 109) e Livro Diário nº 02, como venda;

- posteriormente, essas mesmas notas fiscais foram novamente registradas na escrituração contábil (fls. 88) como "compras", proporcionando, desta forma, diminuição do lucro;

- não prosperam as alegações da impugnante, uma vez que não provou ter sido desfeita a venda, nem tampouco há provas na escrituração da existência do lançamento a débito da conta Receitas com Vendas e a crédito da conta Custo das Mercadorias Vendidas.

No recurso alegou a recorrente que enfatizara terem as Notas Fiscais nºs 438 e 439 sido emitidas como tentativa de reajustamento do preço do negócio pela recorrente, o que não foi sequer apreciado pelas autoridades fiscais. Em 30.11.85 a operação foi desfeita pela empresa compradora, em virtude precisamente do reajuste pretendido pela empresa. Ao proceder ao desfazimento do negócio, o contador procedeu de maneira equivocada. E acrescentou: "As autoridades referem que, neste caso, não houve prova do desfazimento da operação. Isso é paradoxal, porque na hipótese do item 4 retro (exercício de 1985 - ano-base de 1984) inaceitaram a declaração da firma COTAGRO quanto à não-realização do negócio." No tocante à falta de prova contábil



(item 3.3 da decisão) acham-se elas contidas no próprio termo de autuação fiscal (Livro Diário nº 02) .

3.4 - Compra inexistente. Soja semente.
(Item II do AI) .

Segundo a fiscalização foi contabilizada, em 31.07.85, a compra de soja, mediante a Nota Fiscal de Entrada série E/1, nº 098, acompanhada da Nota Fiscal de Produtor nº 402426, no valor de Cr\$ 100.025.041,00. Posteriormente, a mesma nota fiscal de entrada foi novamente contabilizada como compra, em 30.11.85, dentro do somatório de Cr\$ 792.683.844,00, majorando o custo dos produtos vendidos.

Na impugnação ressaltou a empresa que, a exemplo do que ocorreu no caso do item 10, a contabilização Nota Fiscal de Entrada nº 098 não redundou em prejuízo para o fisco. Assim, como no caso anterior, ao invés de estorno da operação na própria conta de Compras o cancelamento do negócio foi registrado obliquamente, mediante lançamento compensatório em Lucros e Perdas, conforme livro Diário.

O julgador Singular rejeitou as alegações da impugnante, ressaltando que a infração está caracterizada pelo fato de a impugnante ter contabilizado, por duas vezes, o mesmo custo, representado pela Nota Fiscal nº 098, relativa a compra de soja semente.

Do exame dos documentos (ficha-razão, slips e livro Diário de fls. 89 a 93), que fazem parte dos autos, constata-se a inexistência dos registros contábeis (nos referidos documentos) que segundo alegações, teria sido efetuado na conta Lucros e Perdas o estorno da importância de Cr\$ 100.025.041,00, com o qual estaria regularizada a situação. Deve-se, dessa forma, manter o total exigido.

No recurso voluntário a empresa reiterou os mesmos argumentos da impugnação.

1

Acentuou, ainda, não negar que, de acordo com os princípios contábeis, a finalidade da conta de Demonstração de Resultados é apenas a de apurar o resultado do exercício, e não a de estornar erros de lançamento. Não menos correto, no entanto, o fato de que o lançamento a crédito de Lucros e Perdas, no final do exercício, eliminou a falha que poderia beneficiar a empresa.

3.5 - Parte do estoque inicial contido em compras.
(Item 12 do AI)

A infração foi descrita como parte do estoque inicial de produtos (01.01.85) no valor de Cr\$ 566.213.473, que foi incluído indevidamente em compras que totalizaram Cr\$..... 7.376.835.375,00, conforme fls. 458 do livro Diário nº 02 e demonstrativo anexo. Consequentemente, o custo dos produtos vendidos foi majorado, indevidamente, no valor de Cr\$ 566.213.473,00.

Na impugnação alegou a empresa que o lançamento é improcedente, tanto no que concerne à sua parte formal quanto ao seu aspecto material. Formalmente, em razão de sua pouca clareza, com infringência do art. 59 do Decreto 70.235/72. Com efeito, é tecnicamente incompreensível, em termos contábeis, deduzir-se da compra de produtos a parte do estoque inicial, pois haveria quebra de velha fórmula:

$CPV = Ei + Co - Ef$, onde:

Ei = Estoque Inicial

Co = Compras

Ef = Estoque Final

O estoque inicial nunca é subtraído do monta
das compras, mas, ao invés, somado.

Por que, então teriam os fiscais deduzido o estoque inicial de Cr\$ 566.213.473,00 das compras de Cr\$ 7.376.835.375,00?

Ademais, é contraditória a própria terminologia utilizada ("Parte do estoque inicial"): ou é "estoque inicial" ou não é nada.

A descrição do fato é tecnicamente incompleta e ficou a autuada sem saber o que é parte do estoque inicial.

O julgador singular não acolheu o arrazoadado da impugnante pelos seguintes motivos:

- o estoque final existente em 31.12.84 é composto de Semente de Trigo, no valor de Cr\$ 602.619.881,00 e Semente de Soja, no valor de Cr\$ 180.000.000,00, totalizando a importância de Cr\$ 782.619.881,00, valor este que corresponde, logicamente, ao estoque inicial, em 01.01.85, conforme consta, aliás, do Livro de Inventário da impugnante (fls. 66);

- Acontece que parte desse estoque inicial dos produtos trigo semente e soja semente, nos valores, respectivamente, de Cr\$ 386.213.473,00 e Cr\$ 180.000.000,00, foram adicionados como sendo componentes das "compras" realizadas durante o ano de 1985, ocasionando, desta forma, uma elevação do valor das compras desses produtos, nos valores correspondentes a Cr\$ 1.477.469.532,00 e Cr\$ 2.181.120.563,00, conforme ficha razão e demonstrativo de fls. 89, 98 e 108. Por conseguinte, utilizando-se a fórmula invocada pela impugnante e como isto faz com que haja majoração do CPV torna-se evidente que a empresa ao incluir compras inexistentes (parte dos estoques) está majorando o CVM e, por decorrência, ocasionando uma redução do lucro do exercício;

- não prospera, pois, a alegação de cerceamento do direito de defesa, uma vez que os fatos que originaram o presente lançamento estão claramente demonstrados nos autos e embasados nos documentos de fls. 17, 18, 66, 93, 97, 98, 108, 114 e 120. Por isso, manteve o julgador a tributação sobre o valor de Cr\$

L

Cr\$.566.213.473,00, que é o somatório de Cr\$ 386.213.473,00 e C 180.000.000,00 a título de majoração do custo dos produtos vendidos (CVM).

No recurso voluntário a recorrente invocou os mesmos argumentos da impugnação. Confirma sua dificuldade para enterdimento da ação fiscal quanto a parte relacionada com estoque inicial, pois do valor das compras deduziram Cr\$ 566.213.473,00.

3.6 - Omissão de receita - Passivo fictício.
(Item 13 do AI).

O contribuinte comprou mercadorias à vista na data de 17.12.85, mediante as Notas Fiscais nºs. 303 e 203, no total de Cr\$ 26.150.000,00, quantia esta que permaneceu como obrigação a pagar no balanço.

Na impugnação reportou-se a empresa ao que já dissera no item 2 e 3. De resto, ressaltou se tratar de mera falha contábil, já que o Caixa comportava tal dispêndio.

Na decisão disse o julgador que não se trata de tributação por mera presunção, pois os docs. de fls. 94 e 96 fazem prova dos erros da empresa e ela mesma confirmou ter pago as duplicatas no ano-base. A circunstância de, no final do exercício, o Caixa comportar tal pagamento não vem ao caso, pois a omissão de receitas se caracteriza pelo pagamento dessas obrigações com dinheiro extra-caixa. Não se trata, pois, de mero erro contábil, mas de verdadeira omissão de receitas.

No recurso voluntário a empresa simplesmente repetiu os argumentos da impugnação.

3.7 - Saldo Credor da Correção Monetária a Menor
(Item 14 do AI).

A conta Lucros Acumulados, no valor de Cr\$ 308.219.770,00 em 31.12.84, foi reduzida devido a distribuição de

lucros aos sócios, no valor de Cr\$ 67.239.000, ficando o saldo com o valor de Cr\$ 240.980.770. A empresa efetuou a correção monetária da referida conta sobre o valor de Cr\$ 308.219.770, fazendo com que a correção fosse majorada indevidamente em Cr\$... 147.502.195,00.

Na impugnação alegou a empresa que o presente lançamento se derivou do de nº 07, pelo que se reportou às razões aduzidas anteriormente.

O Delegado da Receita Federal manteve este item, já que se trata de decorrência lógica do que ficou decidido no tocante ao item 07.

No recurso voluntário a empresa tornou a se reportar à defesa que fizera quanto ao item 07.

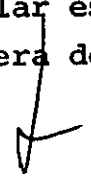
IV - EXERCÍCIO DE 1987 - ANO-BASE DE 1986

4.1 - Estoque inicial contido em compras. (Item 15 do AI).

Segundo a fiscalização, o estoque inicial de produtos, em 01.01.86, no valor de Cr\$ 4.147.702,56 foi incluído indevidamente nas compras de produtos, totalizando o valor de Cr\$ 12.900.308,45, conf. fls. 479 do livro Diário. O custo dos produtos vendidos foi majorado, portanto, em Cr\$ 4.147.702,56.

Na impugnação disse a empresa que realmente computara o estoque inicial nas compras, mas esse erro foi corrigido, no final do período, quando diminuiu do estoque final o que acrescentara às compras. Assim sendo o CPV é da ordem de Cr\$... 15.245.713,57; desse total retirou os Cr\$ 4.147.702,56, que estavam majorando as compras e por isso é que acusou um CPV de apenas Cr\$ 11.098.011,01.

O julgador singular esclareceu, inicialmente, que o estoque final, em 31.12.85, era de Cr\$ 4.147.702.567,00. Logo



Acórdão nº 103-09.724

este valor não poderia ter composto o valor das compras em 1986. Além disso, a empresa estranhamente majorou o somatório das compras efetuadas durante o ano de 1986, mediante a realização do lançamento contábil e débito da conta Soja Semente e a crédito de Banco do Brasil S/A - Conta Especial, naquele mesmo valor (fls. 98 a 100), sem documentação comprobatória. Daí a circunstância de esse estoque inicial ter sido incluído no valor das compras de modo indevido. O mesmo fenômeno já ocorrera no ano anterior (item 12 do Auto de Infração). Improcede, ainda, por falta de documentação, o arrazoado da impugnação no sentido de que o estoque final em 31.12.86 corresponde a Cr\$ 1.802.297,44. Não prospera, pois, a sua alegação de que o estoque final, em 31.12.86, ser de Cr\$ 1.802.297,44, no qual teria computado as compras no valor de Cr\$ 4.147.702,56, o que resultaria num estoque final da ordem de Cz\$ 5.950.000,00 e não alteraria o CVM do exercício.

No recurso voluntário a empresa repetiu, na essência, as razões da impugnação.

4.2 - Saldo Credor de Correção a Menor.
(Item 16 do AI).

Conforme relatado no item 07 do Termo de Verificação, a correção monetária levada a efeito em 31.12.86, na conta Lucros Acumulados foi majorada indevidamente, no montante de Cr\$ 148.643,86, o que teve como efeito o saldo credor da correção monetária a menor.

Na impugnação alegou a empresa que, assim como o lançamento fiscal constante do item 14 anterior, a exigibilidade se acha vinculada ao que foi discutido no item 07, pelo qual se reportava às razões anteriormente aduzidas.

O Delegado, por sua vez, também se reportou aos itens 07 e 14, mantendo a tributação.

No recurso voluntário a empresa repetiu o arrazoado da impugnação.

V - EXERCÍCIO DE 1988, ANO-BASE DE 1987

5.1 - Passivo Fictício
(Item 17 do AI)

Esta parte está prejudicada, pois o julgador já ex-
cluiu da tributação o que constava da exigência fiscal.

5.2 - Saldo Credor de Correção Monetária
(Item 18 do AI)

Conforme relatado no item 07 do Termo de Verifica-
ção, a correção monetária efetuado no dia 31.12.87 na conta Lu-
cros Acumulados foi majorada indevidamente, em Cz\$ 1.227.078,64,
do qual teve como efeito o saldo credor de correção monetária a
menor, conforme demonstrativo.

A impugnante se reportou à defesa que fizera no to-
cante ao item 07.

O julgador singular confirmou a tributação, já que
este item é decorrência do que ficou dito quanto aos itens 07, 14 e
16.

No recurso voluntário a empresa tornou a se repor-
tar ao que dissera quanto ao item 07.

VI - ATIVIDADES RURAIS

A recorrente terminou seu recurso alegando que os
fiscais não prestaram a devida atenção para o fato de que ela
exerce atividades rurais.

Assim sendo, pede, também, que a tributação seja
levada a efeito, no que couber, à alíquota de 6% e não de 35%,
conforme foi feito até aqui.

É o relatório. 

Acórdão nº 103-09.724

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo, eis que a ciência da decisão recorrida se deu em 08.07.89 (AR de fls. 349), enquanto a protocolização do presente ocorreu em 01.08.89 (doc. de fls.350.

I - PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

1.1 - As alegações da empresa.

A recorrente suscita, em alguns trechos de sua defesa, a preliminar de nulidade da decisão recorrida, eis que teria havido cerceamento do direito de defesa.

A primeira dúvida da empresa diz respeito ao item ⁴³ 05 do Auto de Infração, a respeito da diferença da receita contabilizada como declarada. Já na impugnação havia ela arguido a nulidade do lançamento, pelo fato de que os seus termos não deixavam transparecer o que realmente significava a infração. É necessário que o autuante proceda à descrição do fato, com clareza, a fim de que a autuada possa saber do que se defender, dissesse em sua impugnação.

Num segundo momento, alegou a autuada nulidade, no tocante ao item 10 do auto de infração, no que se refere à compra inexistente. Disse a recorrente que:

"Na impugnação, enfatizou-se que as NFs nºs 439 e 439 foram emitidas como tentativa de reajustamento do preço do negócio pela Recorrente, o que não foi sequer apreciado pelas autoridades fiscais" (grifei).

A não apreciação de argumentação da impugnante teria, pois, conduzido à nulidade da decisão.

Num terceiro momento, a recorrente tornou a se re-

Acórdão nº 103-09.724

portar ao item 12 do auto de infração, repetindo ser nula a decisão, por não ter dado resposta satisfatória ao que dissera na impugnação:

"Como se verifica, - a descrição do fato é tecnicamente imperfeita, prejudicando a articulação da presente impugnação, aspecto que se constitui num evidente cerceamento à defesa da empresa, o que é fator determinante da nulidade do lançamento.

sem? Acha-se a Impugnante impossibilitada de entender, no caso, o real significado da expressão "parte do estoque inicial", cuja compreensão é totalmente inviável a apresentação da defesa."

Por último, suscitou a recorrente a problemática não analisada pelos autuantes, que teriam cometido um equívoco, ao aplicarem a alíquota de 35%, quando, sendo ela empresa rural, teria direito à tributação à alíquota de 6%. Embora a própria recorrente tenha motivado esta falha da decisão, por não ter prequestionado a matéria, a verdade é que esta questão é fundamental e não pode receber a decisão, apenas, em segunda instância, devendo ser examinada em primeira instância, pois bem se pode perceber que só agora a empresa tenha se dado conta de mais este equívoco no próprio lançamento.

Passo à análise dos vários itens da preliminar.

1.2 - Omissão de Receitas - Diferença da Receita Contabilizada com a Declarada.
(Item 05 do AI).

O autuante não foi bastante claro, ao analisar a Declaração de Rendimentos de fls. 09 em comparação com os resultados do balanço constante de fls. 47. Conforme consignou no Termo de Verificação (fls. 111), desse cotejo extrai-se o seguinte:

Receitas contabilizadas

Soja semente e indústria	Cr\$ 2.023.864.450
Aveia semente	Cr\$ 144.999.800
Milho	Cr\$ 9.017.925
Total:	Cr\$ 2.177.882.175

Receita Omitida

Receita contabilizada	Cr\$ 2.177.882.175
(-) Receita Declarada	(Cr\$ 1.920.880.959)
(-) Parte do CPV	(Cr\$ 22.998.784)
Total:	Cr\$ 234.002.432

O autuante trabalhou com os próprios dados fornecidos pela empresa. Motivou o auto, basicamente, a diferença entre o total constante das demonstrações financeiras a título de "Receitas" e o total oferecido à tributação.

A parte relativa ao CPV é de fácil compreensão. O raciocínio do autuante foi o seguinte: dentro do total das Receitas, conforme declaração de rendimentos de fls. 09, verifica-se o seguinte:

Receita de Venda no Mercado	
Interno de produtos de fabricação própria:	Cr\$ 1.897.882,175
(+) Demais Impostos Incidentes sobre Vendas e Serviços....	Cr\$ 22.998.784
Total:	Cr\$ 1.920.880.959

A empresa contabilizou a soma mencionada acima e só "declarou" Cr\$ 1.897.882.175 a título de receitas de vendas. Os Cr\$ 22.998.784 não deveriam ter composto o total declarado, pois fazem parte do custo das mercadorias vendidas. Logo, também esta parcela deverá ser oferecida à tributação.

Todos os elementos da autuação foram colhidos da própria autuada. Por outro lado, não é menos verdade que somente com a decisão é que a matéria ficou clara. O julgador esclareceu o que já se encontrava na declaração de rendimentos em comparação com a contabilidade. Houve, pois, verdadeiro aperfeiçoamento do lançamento e deveria ter sido dada oportunidade à empresa para se defender.

1.3 - COMPRA INEXISTENTE - Soja indústria.
(Item 10 do AI)

Também neste item surge a recorrente cerceamento do direito de defesa, pelo fato de o julgador não ter analisado todos os argumentos da impugnação.

O fato de na impugnação ter-se dito que as notas fiscais foram emitidas como tentativa de reajustamento do preço do negócio é óbvio que foi argumento contemplado pelo julgador, que se reportou aos fatos que fundamentam o lançamento estarem embasados nos procedimentos efetuados pela impugnante. Só que o julgador se prendeu aos fatos e não a teses. Os fatos demonstram, conforme disse o julgador, que a empresa emitiu NOTAS FISCAIS DE VENDA, sendo a de nº 437 principal e as de nºs. 438 e 439 como "complementares". Isto, segundo o julgador, está registrado não só no Livro de Registro de Saídas de fls. 83, 84 e 109, como também no livro Diário nº 02. Em todos estes documentos, escriturados pela própria empresa, a operação foi considerada VENDA.

O que consta nos autos e na escrituração da empresa já foi muito bem explicado pelo julgador: a empresa escreveu as notas fiscais como vendas. Posteriormente, registrou essas notas como compras. Dizer que isto é mero erro do contador não tem a mínima oportunidade de prosperar. Fosse assim, toda vez que uma empresa anulasse uma venda, por meio do expediente de debitar uma conta de mercadorias o contribuinte poderia invocar erro do contador e tudo ficaria como antes, embora o lucro viesse a ser diminuído.

Por outro lado, parece-me que o julgador não foi muito feliz, ao analisar todos os argumentos da impugnante. Seria lamentável que, depois de um trabalho tão bem elaborado pela fiscalização e de uma decisão tão primorosa, viesse o feito a ser declarado nulo, em Juízo, por uma invocação destas.

Entendo, pois, configurado o cerceamento do direito de defesa da contribuinte, que não teve todos os seus ar-

gumentos apreciados pela autoridade julgadora.

1.4 - Parte do estoque inicial contido em compras
(Item 12 do AI)

Aqui se acha configurada a nulidade.

Em primeiro lugar, nota-se não ter o auto descrito com clareza a infração. Com efeito, reportou-se o autuante às fls. 458 do Diário nº 02, e seu anexo, cuja cópia, ao que parece, está às fls. 89 do processo. Quem analisa as folhas dos autos, com suas anotações, sobretudo depois da explicação dada pelo autuante, fica patente que a fiscalização pensou como está dito na decisão. Acontece que o contribuinte não está obrigado a ler anotações à margem dos documentos para saber o pensamento do fisco. A matéria tributável deve ser posta diante do autuado de forma clara e precisa, de tal sorte que ele saiba o que atacar.

Não ^{para} para aí a incongruência da autuação. Partiu o autuante do fato de que o "estoque inicial" de Cr\$ 386.213.473,00, relativo a trigo semente e Cr\$ 180.000.000,00 relativo a soja semente estava contido no valor das compras do exercício, o que, de fato, seria um absurdo. Faltou, no entanto, demonstrar o principal: que esse estoque inicial estava contido no valor das compras.

Com razão a recorrente, ao não entender por que se referiu o autuante a parte do estoque inicial. Se o estoque inicial era Cr\$ 782.619.881,00, dever-se-ia, por lógica, subtrair de le os Cr\$ 566.213.473,00. Por que não agiu, assim o fisco?

Pela explicação dada pelo julgador, chega-se à conclusão de que essa quantia, que é parte do estoque inicial, estaria contida no total das compras do ano, conforme ficha razão de fls. 89. Ora, além de isto não constar do auto, ficou por ser provado que realmente isto acontecera. Por que, por exemplo, o que a empresa chama de "saldo anterior" não é o que foi comprado em 01.01.85? Possivelmente não é esta a hipótese, mas faltou ao fis-

co dar oportunidade ao contribuinte para explicar como e por que escriturou determinada importância.

A confusão do autuante foi ainda maior porque admitiu, no termo de fls. 114, os Cr\$ 180.000.000,00 relativos a soja semente. Por que? Não estavam contidos nas compras?

O equívoco principal da tributação foi simplesmente partir da observação (do) Razão, sem olhar a contabilidade do contribuinte como um todo.

Só com a decisão monocrática é que a empresa veio a saber que o fisco considerara como válido seu estoque final, no valor de Cr\$ 782.619.881, composto por produtos adquiridos em 1984, sendo incabível este valor compor, novamente, as compras de 1985.

Somente na fase da decisão monocrática é que foi explicado à empresa que parte do estoque inicial, no valor de Cr\$ 382.213.473 foi novamente incluído como "compras", no ano de 1985, majorando indevidamente o montante de Cr\$ 1.477.469.532, que consta da Ficha Razão e do Demonstrativo (fls. 89, 98 e 108). Da mesma forma, entende o fisco que o estoque inicial do produto somente de soja, no valor de Cr\$ 180.000.000 foi novamente incluído como "compra", quando deveria ficar, apenas, como estoque inicial, o que veio a majorar indevidamente o total contabilizado de Cr\$ 2.181.120.563 (fls. 89, 98 e 108).

Maiores informações constam, ainda, às fls. 314v.

Embora o auto tenha sido válido, pois todos os elementos do fato gerador se acham explicitados, não foi feliz o autuante, mesmo no Termo de Verificação de fls. 114, praticamente único documento a que teve acesso a empresa, já que o auto de infração nada explicita, a verdade é que a autoridade preparadora deveria ter atendido ao pedido de explicações da empresa. Não o

fazendo, não teve o contribuinte como se defender.

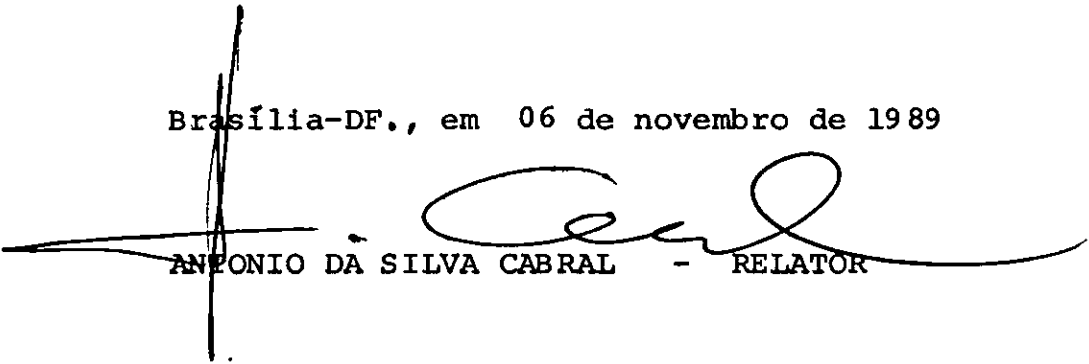
Também aqui, somente após a decisão é que a empresa poderá ter oportunidade de se defender.

1.5 - ALÍQUOTA REDUZIDA

Uma vez que a decisão deverá ser revista e prolatada uma outra, é de todo conveniente que o julgador singular atente para a falha apontada pela empresa, no sentido de que a alíquota aplicável, no seu caso, é de apenas 6%.

Assim sendo, voto no sentido de que seja reaberto o prazo de 30 dias para que a empresa possa efetuar a impugnação relativa à matéria eivada do vício de cerceamento do direito de defesa, devendo outra decisão ser prolatada na boa e devida forma.

Brasília-DF., em 06 de novembro de 1989


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR