Processo nº. : 13687.000083/92-81
Recurso nº. : 109.741
Matéria: : IRPJ - EXS: DE 1987 a 1989
Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS POTIGUARA LTDA.
Recorrida : DRJ EM BELO HORIZONTE (MG)
Sessão de : 15 DE ABRIL DE 1998
Acórdão nº. : 108-05.063

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RP/108-0.177

DECADÊNCIA – IRPJ – O lançamento do imposto sobre a renda da pessoa jurídica é por homologação, tendo a sua contagem de acordo com o disposto no § 4º do artigo 150 do CTN.

OMISSÃO DE COMPRAS – O valor da compra do bem mercadoria ou insumo não registrado, corresponde ao montante de custo também não escriturado, eliminando a exigência.

CRÉDITOS EM C/C – CHEQUES COMPENSADOS – Valores de crédito em conta corrente bancária e cheques transitados pela rubrica caixa, porém compensados, cingem-se a indícios, que devem incentivar ao aprofundamento da exigência.

PASSIVO FICTÍCIO – SUPRIMENTOS – As presunções legais dos artigos 180 e 181 do RIR/80 são de caráter juris tantum, e invertem o ônus da prova cabal ao contribuinte.

FRETES – Os fretes na aquisição de mercadorias e insumos devem ser incorporados ao estoque.

CORREÇÃO MONETÁRIA – Erros na utilização dos índices ou das bases de correção importam em parcelas tributáveis.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – A base de cálculo da penalidade por atraso na entrega da declaração é o valor declarado e não o valor lançado de ofício.

Preliminar de Decadência do Ano-Base de 1986 Acolhida
Recurso parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS POTIGUARA LTDA.,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência relativa ao

exercício de 1987, vencidos os Conselheiros Luiz Alberto Cava Maceira e Manoel Antonio Gadelha Dias, e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a importância de CZ$ 2.766.268,96 no exercício de 1988, bem como cancelar a multa por atraso na entrega da declaração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ ANTONIO MINATEL, NELSON LÓSSO FILHO, ANA LUCILA RIBEIRO DE PAIVA, JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA e MARCIA MARIA LORIA MEIRA.

Processo nº. : 13687.000083/92-81
Acórdão nº. : 108-05.063

Recurso nº. : 109.741
Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS POTIGUARA LTDA.

RELATÓRIO

A contribuinte em epígrafe recorre a este Conselho de decisão prolatada pelo d. Delegado de Julgamento em Belo Horizonte - MG, que manteve parcialmente a exigência consolidada no auto de infração de fls. 113, com ciência da autuada em 13/04/92, fls. 134. A matéria ainda em litígio pode ser assim resumida:

- omissão de receita apurada pela movimentação contábil do estoque de matérias-primas da contribuinte, sendo que o resultado da equação básica comparado com o estoque físico existente gerou a confirmação de excessos que foram tratados como omissão de compras, valorada pelo preço médio de cada insumo (Ex. 1988);

- passivo fictício pela falta de comprovação de parte da conta de fornecedores mantida em 31 de dezembro dos anos de 1986 e 1987 (Exs. 1987 e 1988);

- omissão de receitas caracterizada por créditos em conta corrente bancária não escriturados, cujas operações subjacentes deixaram de ser comprovadas (Ex. 1988);

- omissão de receita pela não comprovação da origem e efetiva entrega de recursos vertidos pelos sócios à empresa (Ex. 1987, 1988 e 1989);

- omissão de receita caracterizada pela existência de débitos de caixa correspondentes a cheques compensados, cujos lançamentos a crédito da mesma rubrica caixa restaram sem comprovação (Ex. 1988);

- despesa de depreciação em excesso indedutível, pela utilização de percentual maior do que o permitido em lei para a conta "veículos" (Ex. 1987);

- glosa de despesas com fretes e carretos lançadas diretamente a resultado, ao invés de compor o estoque de mercadorias (Ex. 1987 e 1988);

- correção monetária credora a menor pela utilização de índice inferior ao devido na correção da conta "telefones", pela utilização a maior de índice referente aos encargos de depreciação, e outros erros de contábeis conforme fls. 125 (Exs. 1987 e 1988);

- multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, calculada sobre o imposto de renda lançado (Ex. 1988).

É relevante citar ter a recorrente apurado prejuízo nos três períodos base em foco, que foram alterados pelo lançamento de ofício.

O d. Delegado de Julgamento manteve a exigência no tocante aos itens acima destacados, excluindo outros não mencionados.

Recurso, fls. 255, cujas razões de defesa passo a resumir:

- no tocante à omissão de compras, conduz raciocínio no sentido de que o levantamento de movimentação de estoque feito pela fiscalização está eivado de erros que o fragilizam. Aduz que " as razões se tornam bastantes claras e permitem à requerente reafirmar que não são tecnicamente confiáveis e que não merecem consideração, por falta de seriedade técnica". Mais ainda, "o importante é saber que TODOS ELES (os insumos) são substitutos entre si em toda a linha de produtos fabricados pela requerente";

- quanto ao passivo fictício volta a afirmar ter existido mero erro contábil;

- que os cheques compensados têm a prova na movimentação do livro caixa;

- que os supridores sócios possuíam condições financeiras para verter dinheiro à empresa e que a efetividade da entrega restou comprovada pelos recibos acostados;

- contesta as infrações de indedutibilidade dos fretes e dos erros na correção monetária, por terem sido elidida com a correção efetuada nos levantamentos da fiscalização;

- invoca os artigos 108 e 112 do CTN como feridos;

- pede o cancelamento do auto de infração.

É o Relatório.

V O T O

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR; Relator

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

Ab initio, levanto a preliminar de decadência do exercício de 1987, ano-base 1986.

Já tive oportunidade de me pronunciar a respeito do tema em outras assentadas, concluindo que o lançamento do IRPJ é por homologação, sendo-lhe suficiente o transcurso do prazo previsto no § 4º do artigo 150 do CTN para que se considere tacitamente homologados os atos pertinentes à apuração do tributo. Repiso os meus argumentos.

O Código Tributário Nacional estabelece a regra geral do instituto do lançamento, necessário a constituir e formalizar o crédito tributário através do constatação da existência da obrigação tributária, conferindo-lhe exigibilidade. Prescreve o art. 142:

> Art. 142 :" Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

Portanto, como regra geral, o lançamento é privativo da autoridade administrativa. Porém, é o próprio Código Tributário que estabelece as exceções pertinentes, definindo nos arts. 147, 149 e 150 as três modalidades de lançamento, i.é, por declaração, de ofício e por homologação. O lançamento de ofício é o único a amoldar-se à regra matriz. Os demais, todavia, são classificados, por exceção à regra, pelo maior ou menor grau de participação da autoridade administrativa na constituição do crédito. Sistematicamente, as modalidade se distinguem por total participação do Fisco, lançamento "ex officio", pela participação conjunta entre contribuinte e Fisco, lançamento por declaração; e pela ausência de participação do Fisco em todo o procedimento até a consumação do pagamento, lançamento por homologação. Nenhum outro critério foi utilizado pelo legislador para distinguir as formas de lançamento, fosse pela complexidade dos cálculos necessários à apuração da base de cálculo, cumprimento de obrigações acessórias prévias, natureza do tributo, etc. Nem mesmo ousou o legislador a encerrar determinado tributo em qualquer modalidade de lançamento. Sendo assim, ao intérprete cabe avaliar cada fato dentro da ótica de distinção adotada pelo legislador, sob pena de extrapolar em sua função, definindo critérios outros ao arrepio daquele previsto na Lei, com natureza complementar à Constituição, e que define normas gerais de direito tributário.

Com a evolução das relações comerciais e a necessária rapidez da arrecadação tributária, é de se concluir que o lançamento por declaração deixa de configurar a hipótese mais freqüente. Hodiernamente, a legislação procura dispor sobre todos os aspectos necessários para que o contribuinte apure e determine a base de cálculo bem como proceda ao recolhimento do tributo em datas e períodos determinados. Tudo isso sem o menor envolvimento efetivo do Fisco. É a confirmação da abrangência atual do lançamento por homologação. Neste mesmo diapasão, o Ilustre Conselheiro Luiz Henrique de Barros Arruda demonstrou, de forma brilhante, no Acórdão nº 103-11.801, o ocorrido

com o IRPJ após a edição do Decreto-lei nº 1967/82. Com a devida vênia, cito a seguinte passagem desta decisão, verbis:

> " Com a edição do DL 1967/82, modificou-se tal situação, passando aquele diploma legal a fixar prazo para pagamento do imposto desvinculado da entrega da declaração de rendimentos e, portanto, do exame prévio dos fatos pela autoridade administrativa , dispondo ainda, em seu artigo 16, da seguinte forma:
>
> 'Art. 16 - A falta ou insuficiência do recolhimento do imposto, duodécimo ou quota, nos prazos fixados neste Decreto-lei, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de vinte por cento ou à multa de lançamento "ex officio", acrescida , em qualquer dos casos de juros de mora'. (grifei).
>
> Tipificada está, pois, a espécie de lançamento por homologação, como definido no art. 150 do CTN, cuja essência consiste no dever do contribuinte de efetuar o pagamento do tributo na data estipulada em lei, independentemente do exame prévio da autoridade administrativa."

Independentemente do momento em que se queira conferir ao IRPJ a modalidade de lançamento por homologação, a verdade é que a evolução das relações Fisco-Contribuinte, necessariamente conferiu maior, e atualmente total, participação ao sujeito passivo quanto ao cálculo e pagamento do imposto.

Não obstante, tese contrária tem prevalecido para configurar o lançamento como por declaração, em razão da concomitante "notificação de lançamento" ao recibo de entrega. *Permissa maxima venia*, não posso concordar. Como bem demonstrado no aresto supracitado a entrega da declaração de rendimentos é mero cumprimento de obrigação

acessória apesar da denominação de "notificação de lançamento" empregada ao recibo de entrega. Outrossim, vale salientar que carimbo de instituição financeira não preenche o requisito geral de que o lançamento é privativo da autoridade administrativa, bem como atividade vinculada e obrigatória. As exceções a esta regra geral, conforme já mencionado, pressupõem uma maior ou menor participação da autoridade administrativa , porém, frente à participação do sujeito passivo, mas não admitindo a delegação do ato de lançar, consoante seu dever em cada modalidade de constituição do crédito tributário. Ainda assim, se considerarmos o recibo de entrega da declaração acompanhado de notificação de lançamento, como conciliar a impossibilidade que surgiria , em obediência ao § 1º do art. 147 do CTN, de retificação da própria declaração? Se assim o fosse, a declaração seria simplesmente "irretificável" e letra morta as normas para tanto constantes do DL 1967/82.

Também devemos ressaltar que as antecipações de pagamentos, determinadas pela legislação, antes mesmos da ocorrência do fato gerador, não interferem na classificação do tipo de lançamento. Este mecanismo de arrecadação pode ocorrer tanto nos lançamentos por declaração quanto nos efetuados por homologação. Se, em momento definido, surgir em função destas antecipações, crédito para o contribuinte, a forma de restituição ou compensação estará definida em lei, através de normas específicas ou pelo critério geral de restituição. Este é o caso do IRPJ, se prejuízo apura o contribuinte, já tendo pago o imposto antes do término do período-base.

Por fim é necessário indicar que o prazo de decadência do imposto de renda na fonte, exigido por força do art. 8º do Decreto-lei 2065/83 é de acordo com o inciso I do art. 173 do CTN, haja vista ser o lançamento correspondente na modalidade de ofício. Outrossim, às contribuições, antes da Constituição Federal de 1988, aplica-se a contagem de 10 anos.

Isto posto, suscito a preliminar de decadência do ano-base de 1986.

No mérito, analiso cada parcela separadamente.

Omissão de Compras - Insumos:

A presunção *hominis* que deriva do cotejo entre o estoque real e as possibilidades de compras sofre alguns percalços já salientados em diversos julgados nesta Câmara.

Isto porque a falta de registro de compras de insumos está umbilicalmente ligada à falta de registro de custos respectivos. A necessitada de insumos para as vendas registradas ser maior que o escriturado permite por outro lado verificar que justamente esta parcela deixou de ser também registrada como custo das mercadorias vendidas.

Há, portanto, compensação nos exatos valores do lançamento, para efeitos do IRPJ, ressalvado outros efeitos que possa ter na órbita do IPI, cuja competência para apreciação nos refoge.

Dou provimento a esta parcela, afastando o remanescente de Cz$317.336,84 para o exercício de 1988, ano-base 1987.

Passivo Fictício:

Presunção *juris tantum* cuja a prova não pode resumir-se a mera alegações de erros de contabilidade, sem o suporte documental necessário.

Multiplicidade de precedentes neste Colegiado.

Mantenho a exigência.

Créditos Em C/C:

À época do lançamento não havia permissão legal a substanciar presunções de omissão de receitas sobre parcelas de créditos em contas correntes bancárias, simplesmente.

Para a apuração eventual de omissões, ao lado de outros itens já componentes do auto de infração, deveria o auditor autuante ter aprofundado sua fiscalização, tendo como indício a ausência do crédito respectivo.

A mero apontamento do fato é insuficiente a gerar a exigibilidade.

Da mesma forma, aqui também dou provimento, afastando a parcela de Cz$ 851.031,28, exercício de 1988, ano-base 1987.

Suprimentos:

Melhor sorte não colhe a recorrente com a exigência acerca dos suprimentos de caixa. Já é cediça a jurisprudência deste Colegiado de que a mera condição financeira do supridor, mesmo que espelhada na sua declaração de rendimentos, é insuficiente a elidir a presunção estampada no artigo 180 do RIR/80.

Tal presunção, de caráter *juris tantum*, pede prova mais específica tanto da origem dos recursos quanto da efetiva entrega do numerário. Deriva portanto da lei a inversão do ônus da prova.

Os recibos acostados também não têm o condão de eliminara a presunção, pois resta incomprovada a efetividade da entrega.

Mantenho a exigência neste tópico.

Cheques Compensados:

A matéria também não é nova neste Conselho, certo que a egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais já tratou da mesma, uniformizando a jurisprudência.

A simples ocorrência de cheques que embora tenham sido compensados, transitaram contabilmente pelo caixa, só poderá trazer imediato reflexos fiscais se apurado com a sua retirada da rubrica correspondente um saldo credor.

Caso contrário, somente servem de indícios para maiores perquirições na fiscalização, haja vista a falta de presunção legal e do imediato reflexo para conclusão de omissão de receitas.

Excluo portanto a parcela de CZ$ 1.597.900,82, referente ao exercício de 1988, ano-base 1987.

Fretes Indedutíveis e Correção Monetária:

A premissa básica importa em que os fretes nas compras de insumos e *mercadorias para revenda devem ser incorporados ao estoque, pois correspondem ao custo* das mercadorias.

A recorrente nada alegou de concreto a demonstrar qualquer vício no levantamento fiscal a este respeito.

Já para os índices de correção monetária, a aplicação em percentuais diferentes ou tomando-se bases incorretas gera distorções tributáveis.

Novamente, nada de novo trouxe a recorrente em seu apelo a combater a exigência.

Isto posto, mantenho ambos os itens de cobrança.

Multa por Atraso na Entrega da Declaração:

A base de cálculo de tal parcela cinge-se ao tributo declarado.

Tendo sido tomada como base da penalidade valor correspondente ao lançamento de ofício, sobre o qual já existe penalidade específica, é de se eliminara a exigência.

Afasto a parcela da multa por atraso.

Ex poisais, voto no sentido de se conhecer do recurso, para, em sede de preliminar, suscitar e declarar a decadência do direito de lançar do fisco correspondente ao ano-base de 1986, e no mérito, dar-lhe parcial provimento, a fim de afastar as exigências referentes aos itens omissão de compras, créditos em c/c bancária, saída de numerário, bem como a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 1998

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR-RELATOR