



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Recurso nº : 124.609
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex(s): 1993
Recorrente : VICTOR HUGO ARTEFATOS DE COURO LTDA
Recorrida : DRJ EM SÃO PAULO - SP
Sessão de : 21 de março de 2001
Acórdão nº : 103-20.525

RD/103.01.031

IRPJ – PASSIVO FICTÍCIO – Configura-se como presunção legal relativa a infração tipificada como omissão de receitas revelada pela manutenção no passivo de obrigações já pagas ou não comprovadas, contra a qual o sujeito passivo não lograr apresentar prova em contrário suficiente a elidir a imputação.

IRPJ – GLOSA DE DESPESAS/CUSTOS NÃO COMPROVADOS - São considerados indedutíveis os custos e despesas, cuja efetiva realização e/ou respectivos pagamentos não forem devidamente comprovados pelo sujeito passivo, através de documentação hábil e idônea. A necessidade de comprovação decorre de que somente poderá ser considerada como operacional e dedutível a despesa para a qual for demonstrada a estrita conexão do gasto com a atividade explorada pela pessoa jurídica, bem como é *conditio sine qua non* que atenda às exigências legais revestindo-se do caráter de usualidade, normalidade e necessidade para a manutenção da atividade e produção dos rendimento.

ÔNUS DA PROVA – Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Inicialmente cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, produzir prova em contrário e apresentar os elementos que provam o direito alegado, com vista a elidir a imputação da irregularidade apontada.

AVALIAÇÃO DE ESTOQUES – A pessoa jurídica industrial que mantiver sistema de contabilização de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá avaliar os seus estoques com base nos respectivos registros permanentes e em inventário físico. Caso não satisfaça essa condição, o estoque dos produtos acabados e em elaboração deverá ser avaliado com base em arbitramento em função do custo da matéria-prima ou do preço de venda do produto acabado.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – Deverá ser recomposto de ofício o resultado do exercício objeto de autuação em que for apurada infração à legislação tributária para se compensar prejuízo fiscal apurado no mesmo período. Caso os prejuízos já tenham sido compensados em períodos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

subseqüentes, igualmente, deverão ser recompostos os respectivos resultados e procedida a glosa dos prejuízos que forem considerados como indevidamente compensados em decorrência de constatação da irregularidade no período em que eles forem verificados.

PROCESSOS REFLEXOS – PIS – FINSOCIAL/FATURAMENTO - COFINS – IRF – CSLL - Respeitando-se a materialidade do respectivo fato gerador, a decisão prolatada no processo principal será aplicada aos processos tidos como decorrentes, face a íntima relação de causa e efeito.

Recurso provido, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VICTOR HUGO ARTEFATOS DE COURO LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação pelo IRPJ a importância de CR\$ 1.525.421.660,00; ajustar as exigências reflexas ao decidido em relação ao IRPJ; excluir da base de cálculo do IRF/ILL a importância correspondente ao item "subavaliação de estoque", admitir o ajuste do lucro real pela computação do prejuízo fiscal apurado no próprio período – base ; e excluir a multa por atraso na entrega da declaração, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Julio Cezar da Fonseca Furtado e Victor Luís de Salles Freire que excluíam mais a exigência da Contribuição ao PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O julgamento foi acompanhado pela Dr^a. Deborah Sanches Loeser, inscrição OAB/SP nº 104.188.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MARY ELBE GOMES QUEIROZ
RELATORA

FORMALIZADO EM: 22 JUN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA E PASCHOAL RAUCCI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55

Acórdão nº : 103-20.525

Recurso nº : 124.609

Recorrente : VICTOR HUGO ARTEFATOS DE COURO LTDA

RELATÓRIO

VICTOR HUGO ARTEFATOS DE COURO LTDA empresa já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, às fls. 916/969, de decisão proferida, às fls. 749/770, pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, que julgou procedentes, em parte, o lançamento objeto do Auto de Infração, às fls. 68/69, contra ela lavrado, com ciência na data de 07/08/1996, às fls. 92v., relativo à exigência do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, e autuação reflexas para o PIS, às fls. 73, a COFINS, às fls. 77, o Imposto sobre Renda Fonte - ILL, às fls. 82, e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, às fls. 88. Saliente-se que, na autuação para o IRPJ também foi incluída a exigência de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, consoante demonstrativo de fls. 67.

De acordo com os elementos do processo os Autos de Infração lavrados contra a contribuinte, cuja ciência deu-se na data de 07/08/1996, foram decorrentes da apuração *ex officio* de irregularidades relativas ao exercício de 1993, ano-calendário de 1992. Consoante o Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 69/70 e o Termo de Verificação Fiscal de fls. 58/62 do processo, o citado lançamento é decorrente do fato de haver a autoridade administrativa constatado irregularidades relativas a omissões de receitas - passivo fictício e diferença de estoque - e glosa de despesas - custos e despesas não comprovados - . Enquadramento legal: artigos 157, § 1º, 163, 179, 180 a 182, 186, 187, 191, 192, 197 e 387, II, do RIR/1980; art. 14, §§ 2º e 3º do D.L. nº 1.598/77 e Lei nº 7.959/1989.

Em sua impugnação, na data de 08/09/1996, às fls. 99/198, a defesa insurgiu-se contra o lançamento, arguindo, sinteticamente:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

1. Requer a nulidade do lançamento por desvio de finalidade do processo fiscalizatório, a necessidade da busca da verdade material e inversão do ônus da prova;
2. Preliminarmente, alega que o seu domicílio fiscal foi alterado para a cidade do Rio de Janeiro na data de 01/06/1996, conforme alteração do contrato social;
3. Do direito, afirma que as planilhas solicitadas pela fiscalização foram entregues em 22/05/1996 e 05/06/1996, as quais também anexa agora;
4. Discorda dos motivos da autuação por entender que a comprovação do passivo foi feita pelos livros e documentos obrigatórios pela legislação, entretanto, para comprovar o seu direito apresenta a respectiva documentação comprobatória:
 - Da conta passivo, às fls. 108/120, no total de CR\$ 2.014.735.511,00
 - Da conta financiamento de curto prazo, às fls. 121/123, no valor de CR\$719.160.853,00
 - Da conta impostos, taxas e contribuições a recolher, às fls. 123/140, no valor de CR\$31.144.230.290,83
 - Outras contas, às fls. 140/143, 2.193.696.304,53;
5. No tocante à glosa de despesas consideradas indedutíveis, tendo em vista que a autuação deveu-se à falta de comprovação dos referidos valores como passivo e uma vez que agora apresentou as respectivas provas, igualmente é improcedente o lançamento dessa parte;
6. Quanto à omissão de receita decorrente de subavaliação de estoques, insurge-se contra a forma de autuação, alegando que apresentou as planilhas solicitadas que não foram analisadas pela fiscalização, fazendo a respectiva juntada às fls. 148/181;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

7. Prejuízos fiscais a compensar, argumenta que, mesmo não se aceitando os argumentos de defesa, ainda assim a autuação não pode prosperar tendo em vista erro de cálculo do montante tributável devido a não compensação dos prejuízos fiscais apurados pela impugnante nos dois semestres do ano-calendário de 1992. Aduz que a fiscalização não recompôs a escrita para computar os prejuízos tendo em vista que considerou que os mesmos já haviam sido compensados nos anos de 1993 e 1994
8. Insurge-se contra a imposição da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos tendo em vista que a mesma foi entregue na data de 27/07/1993, bem assim alega que a entrega da declaração com atraso está condicionada ao pagamento da penalidade. Ainda, argüi que a multa exigida com base no D.L. nº 1967/1982, art. 17, não pode ser exigida tendo em vista que no citado ano não houve lucro;
9. Alega que a exigência do ILL é inconstitucional face a declaração do STF;
10. Com relação à CSLL, argumenta que na autuação não foram observadas as prescrições legais relativas à apuração da base de cálculo da contribuição, de acordo com o artigo 2º da Lei nº 7.689/1988, tendo deixado de determinar o valor tributável da CSLL após a composição de sua base de cálculo, havendo aplicando a alíquota diretamente sobre os valores objetos de glosa;
11. Discorda da inclusão na base de cálculo da CSLL dos valores relativos a suposta aquisição de bens do ativo permanente e também da correção monetária por absoluta ausência de disposição legal. Alega que as despesas relativas a bens de natureza permanente que foram glosadas somente têm influência sobre o IRPJ e não sobre a CSLL;
12. Quanto ao PIS, equivocou-se a autoridade fiscal, haja vista que com a declaração de inconstitucionalidade dos D.L. nº 2.445/1988 e 2.449/1988, pelo STF, voltou-se a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

aplicar a legislação anterior onde o PIS era calculado com base no faturamento de seis meses anteriores;

13. Ao final, solicita a anulação do lançamento e, em qualquer caso, sejam considerados os argumentos relativos à CSLL e ao ILL, requerendo sua notificação caso haja a juntada de quaisquer documentos posteriormente e a produção de provas por todos os meios admitidos em direito, inclusive pericial.

Às fls. 228 consta despacho do Sr. Chefe da Divisão de Julgamento do Imposto sobre a Renda da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, por meio do qual os autos forem devolvidos à repartição de origem tendo em vista a intempestividade da impugnação.

Por meio do despacho de fls. 231, a Divisão de Arrecadação da DRF de São Paulo informou a existência de equívoco no tocante à data de protocolização da defesa, a qual se deu no dia 06/09/1996, consoante documento de fls. 229.

A fim de subsidiar o julgamento a DRJ – SP solicitou a realização de diligência junto à contribuinte, às fls. 232, para esclarecimentos de fatos necessários ao julgamento. Tendo em vista a mudança de domicílio fiscal da pessoa jurídica, os autos foram remetidos ao Rio de Janeiro para que fosse realizada a diligência na sede da empresa.

Por meio da Informação Fiscal de fls. 717/740 foi atendida a solicitação da DRJ, não tendo sido considerados como comprovados os valores constantes das planilhas elaboradas pela autoridade fiscal, havendo sido acolhidos os demais, cujos novos valores apurados encontram-se nos demonstrativos de fls. 740/747. Consta, ainda, a informação da autoridade fiscal de que a pessoa jurídica não possui contabilidade de custos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

integrada, bem assim, a empresa, às fls. 460, confirmou que os seus estoques, no ano-calendário de 1992, não estavam integrados.

Através da Decisão DRJ/SPO nº 000029/1999, às fls. 749/770, a autoridade administrativa julgadora de primeira instância julgou parcialmente procedentes os Autos de Infração objetos do presente processo, cuja respectiva ementa transcreve-se a seguir:

***Assunto:** Impostos sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

Período de Apuração: ano-calendário de 1992

Passivo Fictício. Desde que não comprovadas adequadamente as contas de passivo circulante, configurada está a omissão de receitas operacionais.

Glosa de despesas. Não comprovadas por meio de documentação hábil e idônea, devem ser glosadas as despesas lançadas.

Avaliação de Estoque. Os estoques da empresa industrial, que não possui sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, deverão ser avaliados pelo critério de arbitramento preconizado na legislação fiscal de regência.

Multa por atraso na entrega da declaração. No caso de apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo devido, aplicar-se-á a multa de um por cento ao mês sobre o valor do imposto devido.

Reflexos. A procedência do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica implica manutenção da exigência fiscal decorrente.

Multa de ofício. A multa de ofício de 75% aplica-se retroativamente aos atos ou fatos pretéritos não definitivamente julgados, independentemente da data de ocorrência do fato gerador.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Período de Apuração: ano-calendário de 1992

É cabível o lançamento de ILL quando o contrato social da empresa limitada prever a disponibilidade econômica ou jurídica imediata dos lucros aos sócios quotistas.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Período de Apuração: ano-calendário de 1992

CSLL. A base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de Apuração: ano-calendário de 1992

PIS. O art. 6º da LC 770 refere-se ao vencimento do Pis/Faturamento e não à determinação de sua base de cálculo.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”

De acordo com a motivação da R. Decisão da instância a *quo*, a autoridade julgadora administrativa, após a rejeição fundamentada das preliminares argüidas na impugnação da contribuinte, acolheu, parcialmente, as alegações de mérito, da defesa como a seguir transcreve-se sinteticamente:

1. Tendo em vista haver sido constatada, em diligência fiscal, a comprovação de parte do passivo fictício, foi excluído de tributação o valor de CR\$ 43.856.347.486,99, mantendo-se a exigência da parcela de CR\$ 3.330.443.158,0. Foi rejeitada a conta do passivo circulante “Salários a pagar”, que não foi caracterizada como passivo fictício consoante Termo de Verificação, às fls. 58 v.. De acordo com o relatório da diligência, às fls. 727, a contribuinte apenas logrou comprovar a quantia de CR\$ 547.373.595,00, tendo sido glosado o valor de CR\$ 2.211.497.840,93. Entendeu aquela autoridade que o valor da diferença relativa à conta “Salários a pagar” já foi alcançado pela decadência, não podendo mais ser objeto de lançamento;
2. No tocante à glosa de despesas indedutíveis, a R. Decisão esclarece que apesar de a defesa haver alegado que a comprovação do passivo implicaria na improcedência do lançamento referente à glosa das despesas, não assiste razão à contribuinte tendo em vista que , segundo a diligência, às fls. 736 e 737, somente foi comprovado parte do passivo, CR\$ 6.853.934.821,56 (1º semestre) e CR\$ 27.720.000.205,70 (2º semestre) a título de variação monetária passiva; e Cr\$ 32.898.251,00 (1º semestre) de despesas financeiras. Foram mantidos os demais valores, por já terem sido pagos (fls. 730) ou não estarem devidamente comprovados, ou por os documentos apresentados não serem suficientes para distinguir a que o mesmo se referia;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

3. Quanto à subavaliação dos saldos finais do estoque foi mantido integralmente o lançamento;
4. Prejuízos fiscais a compensar, foi mantido o lançamento tendo em vista que os prejuízos verificados já foram objeto de compensação em período posterior;
5. Multa por atraso na declaração, foi mantida a exigência parcialmente tendo em vista a contribuinte não haver comprovado o respectivo pagamento anterior, entretanto, aduz que deverá ser recalculada a multa ajustando-a aos novos valores cuja exigência foi mantida;
6. ILL – foi mantido o lançamento por o contrato social da pessoa jurídica prever a distribuição automática de lucros;
7. CSLL – foi mantido o lançamento por se tratar de omissão de receitas e glosa de despesas indedutíveis;
8. PIS – a R. Decisão justifica que a LC nº 7/1970 trata da efetivação do momento do pagamento, o vencimento da obrigação e não da base de cálculo da contribuição. Destarte, o art. 6º da LC nº 07/1979 fixava o prazo de vencimento do tributo em seis meses após a ocorrência do fato gerador, o qual foi alterado pela Lei nº 8.218/1991;
9. COFINS – a defesa não fez qualquer impugnação específica para essa contribuição;
10. Multa de ofício – foi reduzido o respectivo percentual da multa para 75%.

Às fls. 776 consta a cópia do Aviso de Recebimento (AR), por meio do qual a contribuinte foi cientificada da Decisão a *quo* na data de 14/12/1999.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

Por meio da petição de fls. 917/969 e cópia 777/830, foi interposto Recurso Voluntário para esse Conselho de Contribuinte, contra a citada Decisão da autoridade administrativo-julgadora de primeira instância, no qual a recorrente ratifica os termos da sua impugnação acrescentando sinteticamente que:

1. Suscita a nulidade do lançamento e da Decisão da autoridade singular, haja vista a existência de desvio de finalidade na autuação tendo em vista que nem o lançamento nem a decisão buscaram a verdade material dos fatos ocorridos, bem assim que a R. Decisão partiu de pressupostos equivocados, tendo em vista que em momento algum a recorrente deixou de apresentar as informações e os documentos solicitados pela autoridade fiscal. Acrescentando que no julgamento de primeira instância já foram descaracterizados mais de 80% dos lançamentos;
2. Argüi a inoccorrência de passivo fictício e inexistência de matéria tributável, apresentando os documentos que comprovam os pagamentos aos fornecedores no total exigido de Cr\$ 561.935.278,24;
3. Discorda da exigência relativa à glosa de despesas consideradas indedutíveis por suposta falta de comprovação, reconhecendo, entretanto, a glosa remanescente do valor de Cr\$ 229.364.899,87;
4. No tocante ao ICMS a recolher, apresenta comprovação do parcelamento efetuado junto à Secretaria da Fazenda do Estado. Quanto a provisão de encargos sociais sobre férias, cujo valor da glosa é de Cr\$ 427.374.951,31, argüi a respectiva decadência, tendo em vista que tal quantia encontra-se incluída na conta Salários a pagar a qual foi considerada como alcançada pela decadência pela Decisão;
5. Quanto às despesas financeiras, considera que foi regularmente comprovado e identificado, em sua grande parte, o valor glosado devendo o mesmo ser reduzido;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

6. Alega ser improcedente a omissão de receitas caracterizada pela subavaliação dos saldos finais de estoques, tendo em vista que o procedimento fiscal incorreu em diversas irregularidades ao partir de premissas equivocadas como a exigência de planilhas, as quais foram apresentadas e, mesmo assim, a R. Decisão manteve a exigência. Não pode prosperar a exigência tendo em vista que a contribuinte está apresentando todo o suporte documental para a devida avaliação dos estoques, bem assim toda a documentação está de acordo com a legislação aplicável, não havendo como prosperar o arbitramento;

7. Com relação aos prejuízos fiscais a compensar, discorda do entendimento da Decisão de a recorrente pretende compensar os prejuízos duas vezes, haja vista que no lançamento deveria ter sido recomposto o resultado da contribuinte ao invés de se manter a glosa da compensação de prejuízos com base no fato de que esses já haviam sido compensados em períodos subseqüentes;

8. Improcede a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos tendo em vista que foi apresentado o comprovante da entrega da declaração, que se deu na data de 27/07/1993, e cuja recepção somente poderia ter-se dado caso a multa tivesse sido paga, bem assim argumenta que o enquadramento legal da penalidade está equivocado pois o artigo 17 do D.L. nº 1967/1982 prevê que a multa de 1% pelo atraso será aplicada sobre o valor do imposto devido e, uma vez que não existe lucro no ano-calendário de 1992, é incabível a exigência. Entende que se cabível a multa a mesma já teria sido paga com fundamento legal no artigo 999 do RIR, consoante a orientação da IN SRF nº 14/1992;

9. Equivocou-se a Decisão no tocante ao ILL pois inexistente no contrato social qualquer previsão de distribuição total e imediata do lucro líquido aos sócios quotistas, fazendo-se necessária a interpretação sistemática de todas as normas do ordenamento jurídico;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

10. Relativamente à CSLL a fiscalização procedeu com erro diante da previsão do artigo 2º da Lei nº 7.689/1988, tendo sido tal interpretação mantida pela Decisão. Considera a recorrente que tendo em vista ser improcedente a alegação de omissão de receitas, diante da comprovação das despesas tidas por indedutíveis, não pode prosperar o montante da CSLL. Alega que não podem ser incluídos na base de cálculo da CSLL os valores relativos a despesas com suposta aquisição de bens de natureza permanente, bem assim com correção monetária credora por absoluta ausência de previsão legal;
11. Reconhece que os gastos com bens que deveriam ser ativados são indedutíveis para o IRPJ, porém o mesmo não ocorre em relação à CSLL;
12. Não pode prosperar a exigência do PIS haja vista que, com a declaração de inconstitucionalidade dos D.L. nº 2445 e 2449/1988, houve o retorno à legislação anterior onde prevalecia a incidência do PIS sobre o faturamento sendo mensal o recolhimento dos valores, sem correção monetária, com base no faturamento ocorrido seis meses antes do fato gerador. Ainda que procedesse o lançamento do PIS, mesmo assim o fiscal teria incorrido em erro por desconsiderar o entendimento do Conselho de Contribuintes;
13. Requer ao final, a nulidade e a improcedência do lançamento, dando-se provimento aos argumentos da recorrente.

Às fls. 850 consta despacho no sentido de que não haveria prosseguimento do Recurso Voluntário tendo em vista que o mesmo encontrava-se desacompanhado do depósito recursal previsto na MP nº 1.863-55/1999, que alterou o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972 e uma vez que a sentença prolatada no Mandado de segurança nº 2000.51.01.000158-8 julgou improcedente o pedido e denegou a segurança, cassando a liminar.




**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

A recorrente, às fls. 868, deu entrada em petição dirigida ao Sr. Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro alegando incompetência da autoridade que proferiu o despacho de fls. 850, bem assim que a Apelação por ela interposta contra a referida sentença no Mandado de Segurança, foi recebida nos seus efeitos devolutivo e suspensivo, consoante publicação do Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, às fls. 898 e 1053, e informação da Seção Judiciária da 3ª Vara Federal do Rio de Janeiro, às fls. 904, 979 e 1055.

De acordo com o documento de fls. 1070, juntado pela recorrente, o aludido processo judicial relativo à apelação da recorrente ainda encontra-se pendente de julgamento naquela esfera jurisdicional.

Consoante o despacho de fls. 1083, do Exmo. Sr. Presidente da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, os autos foram remetidos à repartição de origem a fim de ser saneado o feito. Após serem adotadas as providências cabíveis o processo retornou para a apreciação do Recurso Voluntário. 

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

VOTO

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ, Relatora

Tomo conhecimento do Recurso Voluntário interposto pela interessada, por tempestivo e por encontrar-se o Mandado de Segurança impetrado pela recorrente, com vista à dispensa do depósito recursal, em fase de recurso com efeito suspensivo e pendente de decisão judicial.

Da análise minuciosa dos elementos que compõem o processo em confronto com os argumentos do Recurso Voluntário, da R. Decisão da autoridade administrativo-julgadora *a quo*, com a exigência do crédito tributário e a legislação que rege a espécie, constata-se que o litígio ora em questão diz respeito e está diretamente vinculado à materialidade da ocorrência dos fatos apontados como infração no lançamento tributário, sua respectiva subsunção às hipóteses de incidências previstas na lei e aos elementos probatórios.

Trata a matéria autuada de glosas de despesas, omissões de receitas decorrentes de diferença de estoque e da presunção legal *juris tantum* decorrente de passivo fictício que demandam um cuidadoso exame dos elementos probatórios e das peças processuais a fim de se caracterizar inequivocamente a ocorrência, ou não, das infrações autuadas cuja exigência foi mantida pela autoridade julgadora de primeira instância.

Ab initio, deverão ser rejeitadas as preliminares suscitadas pela recorrente tendo em vista que o lançamento atendeu plenamente as normas reguladoras do Processo Administrativo Tributário no tocante à formalização da exigência do crédito tributário, bem assim a R. Decisão singular encontra-se revestida da forma e do conteúdo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

previstos nas normas materiais e processuais, não havendo qualquer reparo a ser feito em relação à elaboração dos respectivos instrumentos pois estão devidamente respeitados o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao mérito, verifica-se que a Decisão singular já procedeu à exoneração de parte da exigência inicial, com base nas provas juntadas pela defesa, permanecendo apenas parcialmente *sub judice* nessa instância o crédito tributário originalmente lançado e considerado como não comprovado, consoante demonstrativos que serão apresentados quando da análise de cada item.

Adentra-se, aqui, no campo do ônus probatório na relação jurídico-tributária.

Para o enquadramento e caracterização de uma relação como jurídico-tributária é imprescindível que haja a prova irrefutável de que os fatos da vida real transmudaram-se efetivamente em fatos jurídico-tributários geradores de tributos pela respectiva subsunção à hipótese de incidência prevista em abstrato na lei, qual a sua quantificação e qual o momento da incidência do imposto.

Os fatos tributários não são notórios que prescindem de prova, prevalece, sempre, no processo administrativo-tributário, a máxima *ônus probandi incumbit ei qui dicit*. Portanto, aquele que argui direito em seu favor deverá demonstrar e provar esse direito, seja ele o sujeito ativo seja ele o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Acerca do dever/ônus probatório no processo administrativo-tributário, portanto, é importante concluir que ele incumbe a quem acusa ou tem interesse em provar o seu direito. Desse modo, salvo nos casos de presunções legais, ele recai inicialmente à autoridade administrativa lançadora, no sentido de provar a prática das irregularidades imputadas ao sujeito passivo. Contudo, igualmente, ao sujeito passivo da relação jurídico-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

tributária, no exercício do seu amplo direito de defesa, incumbe apresentar provas em contrário, irrefutáveis e inequívocas, suficientes a elidir a imputação no sentido de desconstituir o lançamento de ofício e demonstrar em seu favor o desacerto da autuação.

São magistrais as lições do Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda (Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p.24), sobre o ônus da prova, o qual entende que:

"Por derradeiro, destaque-se que a atribuição do ônus da prova ao Fisco não o impede de efetuar o lançamento de ofício, com base nos elementos de que dispuser, quando o contribuinte, obrigado a prestar a declaração ou intimado a informar sobre fatos de interesse fiscal de que trata ou deva ter conhecimento, se omite, recusa-se a fazê-lo, ou o faz insatisfatoriamente. Assim, inclusive, o autorizam os arts. 148 e 149 do CTN e 889, 894 e 895 do RIR/94."

É pertinente, também, a opinião do Dr. Luís Eduardo Schoueri (*Presunções Simples e Indícios no Procedimento Administrativo Fiscal* ". In Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Dialética, vol 2, p. 81).

"O ônus da prova é regulado em nosso Ordenamento, nos termos do artigo 333 do Código de Processo Civil, que assim dispõe:

'Art. 333 – O ônus da prova incumbe:

I – ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito.'

Com efeito, como ensinam Tipke e Kruse, também no Direito Tributário prevalecem as regras do ônus objeto da prova que – excetuados os casos em que a lei dispuser em diferentemente – impõem caber o dever de provar o alegado à parte de quem a norma corre."

É importante salientar, ainda, que todas as operações, transações e os registros contábeis da pessoa jurídica, especialmente os desembolsos, gastos, custos ou despesas, deverão estar respaldados em documentais hábeis, idôneos e irrefutáveis, para que possam fazer prova a favor do seu direito, do contrário, poderão ser impugnados pelas autoridades fiscais administrativas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

Desse modo, somente assiste razão parcial à recorrente tendo em vista que somente serão acolhidos no presente voto os valores e registros contábeis que se encontrem devidamente respaldados em documentação hábil e idônea. Os fatos e elementos carreados e cuja efetividade estiverem perfeitamente demonstrados pela autoridade fiscal e que não forem contraditados pela recorrente demonstram a ocorrência da infração imputada.

I - PASSIVO FICTÍCIO

No tocante à autuação de fatos capitulados como presunções legais tidas como relativas, impende salientar que a ordem jurídica brasileira não abriga qualquer hipótese de acusação de prática de infração tributária em que não se dê a oportunidade para o sujeito passivo manifestar-se e produzir prova em contrário.

Acerca da matéria já tivemos oportunidade de nos manifestarmos, expressando o seguinte pensamento:

"Tributação por meio de presunções legais.

Como forma de coibir a prática de determinadas infrações, a própria lei fiscal criou, expressamente, a figura das chamadas presunções legais (*ex legis*), pelas quais estabeleceu procedimentos que, uma vez adotados pela pessoa jurídica, ensejam a possibilidade de se supor a ocorrência de irregularidade fiscal.

A presunção legal consiste no pressuposto de se Ter como verdadeiro um fato duvidoso ou provável a que a lei atribui o caráter de infração, a qual se considera configurada com a prática da operação ou transação descrita na norma legal.

....

As presunções legais podem ser:

....

2) Relativas – *juris tantum*. o fato descrito na lei dispensa a prova pela autoridade fiscal. Entretanto, admite que seja produzida, em contrário, pela pessoa jurídica. É de vital importância, para que seja configurada, que se conheça a quem a lei imputa o ônus da prova.

No caso das presunções legais relativas, há uma inversão do ônus da prova, pois a autoridade fiscal, após a constatação fática do tipo descrito na lei, pode presumir a ocorrência de irregularidade pela simples invocação do texto legal, dispensada a produção de provas, imputando a lei, neste caso, ao contribuinte, o ônus de fornecê-la."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

(Queiroz, Mary Elbe Gomes. *Tributação das Pessoas Jurídicas – Comentários ao Regulamento do Imposto de Renda/94*. Brasília: Editora UNB, 1997, pp. 386-387).

No tocante ao passivo fictício, o entendimento mais adequado e que melhor atende à ordem jurídica vigente é no sentido de que tal indício caracteriza-se como presunção legal relativa que enseja o respectivo enquadramento como infração referente à prática de omissão de receitas. A manutenção como passivo de obrigações já liquidadas, cujo pagamento não for regularmente contabilizado ou o registro de obrigações sem a efetiva prova documental da respectiva existência, evidencia artifício no sentido de ocultar receita auferida anteriormente pela pessoa jurídica que foi subtraída ao crivo da tributação.

O efetivo pagamento sem o respectivo registro contábil ou a existência de registro sem o correspondente título induz à conclusão da existência física do dinheiro utilizado à margem da tributação, o qual autoriza a que se considere configurada a presunção de omissão de receita. A omissão de receita revelada por passivo fictício, entretanto, por se tratar de uma presunção *juris tantum*, tem a força de transferir o ônus da prova da autoridade fiscal para a contribuinte, com relação aos fatos objeto de autuação.

É inconteste que o passivo fictício caracteriza-se como uma das presunções capituladas como omissão de receitas, que por ser relativa admite a produção de prova em contrário pelo sujeito passivo da relação tributária, o que foi atendido, em parte, pela recorrente.

Do exame da farta documentação comprobatória trazida por meio do Recurso Voluntário, constata-se que assiste razão parcial à recorrente tendo em vista que está documentalmente demonstrado, consoante a farta documentação carreada aos autos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

tanto em fase de fiscalização e diligência como no Recurso Voluntário, que a infração praticada não se deu no montante autuado cuja exigência foi mantida na R. Decisão singular.

Desse modo, em respeito à legalidade, oficialidade e verdade material serão aceitos os valores que foram efetivamente comprovados a título de passivo cuja documentação não havia sido considerada anteriormente quer pela autoridade lançadora quer pela autoridade julgadora de primeira instância, como a seguir passa-se a demonstrar:

I – PASSIVO FICTÍCIO

CONTA	AUTUADO	EXONERADO 1ª INSTÂNCIA	MANTIDO 1ª INSTÂNCIA
Fornecedores	2.014.735.511,00	1.452.800.232,46	561.935.278,24
Finan/c. prazo	719.160.853,00	530.000.000,00	189.160.853,13
Imp/tx/contr	42.259.197.975,00	40.465.815.848,40	1.793.382.128,30
Outras contas	2.193.696.306,00	1.407.731.406,13	785.964.899,87
TOTAL	47.186.790.645,00	43.856.347.486,99	3.330.443.158,01

I.1 – FORNECEDORES

CONTA	AUTUADO	EXONERADO 1ª INSTÂNCIA	MANTIDO 1ª INSTÂNCIA
Fornecedores	2.014.735.511,00	1.452.800.232,46	561.935.278,24



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

FORNEC.	MANTIDO 1ª INSTÂNCIA	ACOLHIDO RECURSO EXONERADO
Artismetral	40.580.882,00	40.580.882,00
Eberle	21.713.319,16	-
Entretelas	5.377.000,00	5.377.000,00
Fasolo	312.850.744,77	312.850.744,77
Guterman	19.114.923,98	-
Jamef	6.143.844,27	-
Ondupel	14.150.477,00	-
Sadesa	115.936.677,00	115.936.677,00
Vulcan	9.437.141,29	9.437.141,29
Stripsteel	6.027.408,77	6.027.408,77
TOTAL	551.332.417,8	490.209.853,60

Em consequência, considera-se como comprovado o total de CR\$ 490.209.853,60 cujo valor deverá ser excluído de tributação, de acordo com as fis. 107, 237, 242/251, 715 e 927. Tendo em vista que a recorrente não logrou apresentar provas suficientes a elidir a imputação, será mantido parcialmente o lançamento para exigir o valor de CR\$ 61.122.564,20.

Vale esclarecer que existe uma pequena diferença de soma entre o total cuja tributação foi mantida no julgamento de primeira instância (CR\$ 561.935.278,24) e a efetiva soma apurada a esse mesmo título de crédito tributário (CR\$ 551.332.417,80), consoante planilha acima.

I.2. FINANCIAMENTO A CURTO PRAZO

AUTUADO	ACOLHIDO 1ª INSTÂNCIA EXONERADO	MANTIDO 1ª INSTÂNCIA	ACOLHIDO RECURSO EXONERADO
719.160.853,00	530.000.000,00	189.160.853,13	-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

A recorrente não trouxe qualquer prova nova suficiente a descaracterizar a imputação, devendo ser mantida a exigência do valor de Cr\$ 189.160.853,13, nos termos da Decisão singular.

I.3. IMPOSTOS/TAXAS/CONTRIBUIÇÕES

CONTA	AUTUADO	EXONERADO 1ª INSTÂNCIA	MANTIDO 1ª INSTÂNCIA
Imp/tx/contr	42.259.197.975,00	40.465.815.848,40	1.793.382.128,30

CONTA	AUTUADO	ACOLHIDO 1ª INSTÂNCIA EXONERADO	MANTIDO 1ª INSTÂNCIA
INSS	9.954.141.882,14	9.889.544.224,59	64.597.657,55
FGTS	171.683.686,31	171.683.686,31	-
PIS	659.928.919,69	599.062.286,00	60.866.633,69
COFINS	1.784.221.264,59	1.784.221.264,59	-
SALÁ EDUC	514.846.873,26	514.846.873,26	-
IPI	19.128.086.288,72	18.662.485.553,00	465.600.735,72
ICMS	6.714.595.290,22	5.939.653.140,19	774.942.150,03
PROV. ENC. SOC	427.374.951,31	-	427.374.951,31
AIRE (IR ESTADO)	420.596,18	420.596,18	-
ISS	623.505,64	623.505,64	-
CONTRIB. ASST	41.970.110,00	41.970.110,00	-
IRRF	133.709.066,06	133.709.066,06	-
CONTR. SIND	3.819.458,19	3.819.458,19	-
MENSA SINDC	1.130.725,00	1.130.725,00	-
TOTAL	42.259.197.978,4	40.465.815.848,40	1.793.382.128,30



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

Do exame dos documentos anexados aos autos, fls. 254/714, 720, constata-se que a recorrente não trouxe qualquer prova nova no sentido de desconstituir a autuação, por decorrência, deverão ser mantidos os termos da Decisão singular, no total do crédito tributário de **Cr\$ 1.793.382.128,30**.

I.4. OUTRAS CONTAS A PAGAR

CONTA	AUTUADO	EXONERADO 1ª INSTÂNCIA	MANTIDO 1ª INSTÂNCIA
Outras contas	2.193.696.306,00	1.407.731.406,13	785.964.899,87

CONTA	AUTUADO	ACOLHIDO 1ª INSTÂNCIA EXONERADO	MANTIDO 1ª INSTÂNCIA
ALUGUEL	1.094.983.962,49	965.582.989,09	129.400.972,91
SEGURO	8.336.834,49	8.336.834,49	-
PENSÃO ALIMEN.	2.543.718,68	2.543.718,78	-
HONORÁRIOS	142.465.780,68	11.505.600,00	130.960.180,68
OUTROS DIV	945.361.009,56	419.762.263,77	525.598.745,79
TOTAL	2.193.696.305,00	1.407.731.406,13	785.964.899,87



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

Do exame dos documentos de fls. 253/718 verifica-se que efetivamente não assiste razão à recorrente por não haver sido produzida a prova do seu pretense direito. Pelo contrário, o contrato juntado às fls. 72 do processo demonstra inequivocamente que tal valor não era passivo na data de 31 de dezembro, estando correta a exigência.

Inclusive, quando por ocasião da defesa oral perante esse colegiado, consoante memorial apresentado nessa instância, a ilustre patrona da recorrente reconheceu a procedência de parte da exigência relativa à glosa do valor de Cr\$ 229.364.899,87 relativo ao suposto aluguel pago à Santa Casa de Misericórdia, sem que outros comprovantes fossem apresentados a fim de justificar o pretense direito à questionada dedução.

Em consequência deverá ser mantida a exigência do valor de Cr\$ 785.964.899,87 nos termos da Decisão singular.

TOTAL DO PASSIVO FICTÍCIO

CONTA	MANTIDO 1ª INSTÂNCIA RECURSO VOLUNT	EXONERADO VOTO	MANTIDO VOTO
Fornecedores	551.332.417,80	490.209.853,83	61.122.564,20
Finan/c. prazo	189.160.853,13	-	189.160.853,13
Imp/tx/contr	1.793.382.128,30	-	1.793.382.128,30
Outras contas	785.964.899,87	-	785.964.899,87
TOTAL	3.319.840.297,00	490.209.853,83	2.829630.444,50

Tendo sido comprovado, por meio do Recurso Voluntário, parte do passivo objeto de autuação, o respectivo valor, no total de CR\$ 490.209.853,83 deverá ser excluído de tributação, mantendo-se a exigência sobre o saldo remanescente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

Saliente-se a existência de erro na soma do valor cuja tributação foi mantida na R. Decisão *a quo* CR\$ 3.330.443.158,01, o qual deveria ter sido CR\$ 3.319.840.297,00.

II – GLOSA DE DESPESAS

Na hipótese *sub judice*, a pessoa jurídica foi chamada a comprovar os valores constantes dos seus registros contábeis a título de gastos e dispêndios e somente parcialmente logrou apresentar provas suficientes a demonstrarem a efetividade do gasto. Nesse sentido, o Regulamento do Imposto sobre a Renda/1980 (matriz legal - Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 9º, e seu § 1º), expressamente reconhece o poder conferido à autoridade fiscal com vista à verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a necessidade da respectiva comprovação:

"Art. 174. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais."

Analisando-se os elementos acostados ao processo, constata-se que assiste razão em parte à recorrente nos argumentos trazidos à colação, tendo em vista, que ela logrou apresentar parcialmente, quando do Recurso Voluntário, provas do seu direito, em relação aos gastos objeto de glosa pela autoridade fiscal.

É patente que o ônus de apresentar provas no sentido de demonstrar a efetividade do gasto e o respectivo direito à dedução caberia à recorrente, pois o sujeito passivo da relação jurídico-tributária tem o dever de comprovar, por documentos hábeis e idôneos, todas as suas operações e transações, o que não foi cumprido pela mesma. No caso ora apreciado, a recorrente trouxe, apenas, em parte, provas que pudessem demonstrar o direito por ela alegado com vista a elidir a imputação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

Com relação à parte para a qual não foram juntados documentos será mantida a exigência por não serem suficientes para provar o direito à dedução dos gastos os simples registros contábeis da pessoa jurídica que necessitam estar, eles próprios, lastreados em provas documentais hábeis.

CONTA	AUTUADO	
	1º sem	2º sem
Imp/tx/cont	30.854.059	1.956.557.087
Desp. finan	758.440.177	1.543.023.644
VMP	6.993.667.304	28.267.224.683
TOTAL	7.782.961.540	31.766.805.414

CONTA	EXONERADO 1ª INSTÂNCIA		MANTIDO 1ª INSTÂNCIA	
	1º sem	2º sem	1º sem	2º sem
Imp/tx/cont	-	-	30.854.059,00	1.956.557.087,00
Desp. finan	32.898.251,00	-	725.541.926,00	1.543.023.644,00
VMP	6.853.934.821,56	27.720.000.205,70	139.732.482,44	547.224.477,30
TOTAL	6.886.833.072,56	27.720.000.205,70	896.128.467,44	4.046.805.208,30

Do total cuja exigência foi mantida em primeira instância a recorrente somente logrou apresentar provas que justificassem o seu direito à dedução das despesas dos valores de despesas financeiras, respectivamente, no primeiro semestre de Cr\$ 174.439.400,02, e para o segundo semestre de Cr\$ 860.772.407,99, cujos valores deverão ser excluídos de tributação, mantendo-se a exigência do restante.

44



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55

Acórdão nº : 103-20.525

CONTA	EXONERADO VOTO		MANTIDO VOTO	
	1º semestre	2º semestre	1º semestre	2º semestre
Imp/tx/cont	-	-	30.854.059,00	1.956.557.087,00
Desp. finan	174.439.400,02	860.772.407,99	551.102.526,00	682.251.236,01
VMP	-	-	139.732.482,44	547.224.477,30
TOTAL	174.439.400,02	860.772.407,99	721.689.067,40	3.186.032.800,00

No tocante a esse item deverá ser excluída de tributação a exigência das quantias de **CR\$ 174.439.400,02** e **CR\$ 860.772.407,99**, relativas, respectivamente, ao primeiro e segundo semestre. Mantida a exigência sobre a parte restante.

III – SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES

Ao final de cada período-base a pessoa jurídica deverá levantar e avaliar os seus estoques com vista à exata apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda. A incorreta avaliação dos estoques inicial ou do final de cada período poderá ensejar uma subavaliação do estoque final e em decorrência ensejar uma majoração indevida do custo dos produtos vendidos com uma conseqüente diminuição do lucro líquido, igualmente do lucro real, e do respectivo IRPJ.

No tocante às empresas industriais, a lei expressamente determina que os custos dos produtos vendidos, e os estoques dos produtos em elaboração e acabados, sejam avaliados com base em registro permanente e em inventário físico de estoques quando a pessoa jurídica mantiver sistema de controle de estoques e contabilidade de custo integrado e coordenado ao restante da escrituração. No caso de a escrituração da pessoa jurídica não satisfazer as condições de ser integrada ao restante da escrituração a avaliação dos estoques de produtos acabados e em elaboração deverá ser feito com base



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

em arbitramento em função do custo da matéria-prima, do preço de venda do produto acabado ou avaliação com no preço de venda subtraída a margem de lucro.

Na hipótese ora em julgamento, está perfeitamente caracterizado nos autos que a recorrente, apesar de ser empresa industrial, não atendeu o requisito da lei de manter os registros dos custos dos estoques de produtos, matérias-primas, bens de almoxarifado etc. de modo integrado e coordenado com o restante da escrituração. A própria recorrente reconheceu tal fato, o que confirma o acerto da autuação, bem assim os dados constantes no processo demonstram a correção dos cálculos da autuação, segundo fls. 06, 60 e 148/181 do processo, não favorecendo à defesa o argumento de que foi juntado aos autos o suporte documental necessário para a avaliação de estoques.

É importante esclarecer, ainda, que não assiste razão à recorrente argumentos apresentados no sentido de que os cálculos utilizados na autuação partiram de premissas equivocadas, tendo em vista que procedendo-se à análise de como foram apurados os valores lançados de ofício constata-se que, ao contrário do alegado, a autoridade fiscal teve o cuidado de aplicar à hipótese todas as formas de avaliação previstas na legislação para cálculo dos custos dos estoques, produtos em elaboração e acabados etc. consoante as regras dos artigos 185/187 do RIR/1980 vigentes à época de ocorrência do respectivo fato gerador. No momento do lançamento do crédito tributário a autoridade fiscal, após comparar todos os resultados e valores optou pelo custo que deu ensejo ao menor lucro tributável, o qual foi considerado como subavaliação de estoques e tributado.

Estando perfeitamente caracterizada a infração será mantida a respectiva exigência, consoante valores a seguir:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

PERÍODO	AUTUADO	EXONERADO 1ª INSTÂNCIA	MANTIDO 1ª INSTÂNCIA
1º semestre	2.178.530.788	-	2.178.530.788
2º semestre	17.285.837.283	-	17.285.837.283
TOTAL	3.907.114.516,00		3.907.114.516,00

ITENS I, II E III

CONTA	ACOLHIDO VOTO EXONERADO
I - PASSIVO	490.209.853,83
II - GLOSA DESPESAS	1.035.211.807,00
III - SUBAVALIAÇÃO	-
TOTAL	1.525.421.660,00

IV - PREJUÍZOS A COMPENSAR

No Recurso Voluntário foi suscitado, em favor da recorrente, o fato de que no ano-calendário de 1992, exercício de 1993, a pessoa jurídica teve por resultado prejuízo fiscal que não foi considerado na autuação, sob o argumento de que tais prejuízos haviam sido por ela compensados espontaneamente em períodos subseqüentes.

Esse não é o procedimento mais adequado a ser considerado com vista à realização da legalidade ínsita às exações tributárias uma vez que, no caso de constatação *ex officio*, da prática de infração, o modo mais correto para a apuração da base de cálculo do IRPJ é a efetiva recomposição do resultado total do período, inclusive para computar os valores já informados na declaração de rendimentos apresentada para o imposto mesmo em se tratando de prejuízo fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

Consoante as provas dos autos verifica-se que na declaração do exercício de 1993, às fls. 08, consta como resultado do período um prejuízo que foi compensado pela recorrente nos exercícios seguintes de 1993 e 1994.

Tendo em vista que a compensação dos prejuízos fiscais é um direito do sujeito passivo, o procedimento mais consentâneo com a ordem jurídica e que deverá ser adotado no momento do lançamento do crédito tributário de ofício, com vista à correta apuração do lucro real base de cálculo do IRPJ, é o de recompor integralmente o resultado do período, computando-se o respectivo prejuízo, para se apurar o resultado efetivo do período. Esse inclusive é o procedimento menos gravoso para o sujeito passivo na apuração de infração a legislação e a verificação de ofício de resultado positivo ao invés de prejuízo.

Impende salientar, entretanto, que caso a pessoa jurídica já tenha procedido a compensação em período subsequente dos prejuízos fiscais do período objeto de autuação que se tornaram em indevidos após o lançamento de ofício, o procedimento mais adequado, igualmente, é proceder a glosa da compensação desses prejuízos fiscais nos períodos posteriores por ter-se tornado indevida. Deverá ser efetuada a recomposição, também, do resultado desses outros períodos, procedendo-se, se for a hipótese, ao lançamento nos respectivos períodos do imposto que deixou de ser pago em decorrência da compensação indevida dos prejuízos fiscais, a fim de que seja restabelecida a base de cálculo real e o resultado de cada exercício.

Nesse sentido, serão acolhidos os argumentos da recorrente com vista à recomposição do lucro real do período objeto de autuação a fim de ser considerado o valor do respectivo prejuízo fiscal já informado na declaração de rendimentos do aludido exercício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55

Acórdão nº : 103-20.525

VI – MULTA POR ATRASO

A recorrente, também, insurge-se contra a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração tendo em vista que a respectiva apresentação deu-se na data de 27/07/1993 e a respectiva recepção pela repartição fiscal somente poderia ter-se dado com o pagamento da aludida penalidade.

Efetivamente assiste razão à recorrente no tocante à essa parte, pois de acordo com as cópias das declarações constantes do processo as declarações de rendimentos à época somente eram recepcionados com a prova do pagamento da multa pelo respectivo atraso na entrega, não se justificando mais a exigência dessa penalidade por meio de lançamento *ex officio* quando nos autos está devidamente comprovada a recepção da declaração pelo órgão fiscal

Deverá ser excluído o respectivo valor de tributação.

PROCESSOS REFLEXOS – PIS – FINSOCIAL/FATURAMENTO - COFINS – IRF – CSLL

No Recurso Voluntário foram apresentados argumentos em relação aos processos tidos por reflexos aos quais não se pode dar guarida tendo em vista que a respectiva incidência deveu-se à aplicabilidade de normas válidas, vigentes e eficazes, bem assim, as infrações cuja ocorrência foi imputada à pessoa jurídica efetivamente configuram as hipóteses descritas na lei como suficientes para darem nascimento às respectivas obrigações tributárias.

Em consequência, respeitando-se a materialidade do respectivo fato gerador, a decisão prolatada no processo principal será aplicada aos processos tidos como decorrentes, face a íntima relação de causa e efeito. Por decorrência, as respectivas bases de cálculo deverão ser ajustadas ao decidido com relação ao IRPJ.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13701.000452/00-55
Acórdão nº : 103-20.525

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de Rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento, parcial ao Recurso Voluntário, para excluir de tributação as seguintes parcelas:

- 1) O valor de CR\$ 1.525.421.660,00;
- 2) Proceder a compensação do prejuízo fiscal do próprio ano-calendário de 1992, exercício 1993, com os valores cuja tributação está sendo mantida no presente voto;
- 3) Excluir a incidência da multa pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos para o IRPJ;
- 4) Excluir da base de cálculo do IRF/ILL a importância correspondente ao item subavaliação de estoque.
- 4) Ajustar as incidências tidas como reflexas ao decido no tocante ao IRPJ.

Sala das Sessões - DF, em 21 de março de 2001


MARY ELBE GOMES QUEIROZ

