



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13808.000152/99-63
Recurso n° 914.257 Voluntário
Acórdão n° **1102-00.572 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de outubro de 2011
Matéria IRPJ.
Recorrente TECELAGEM NOSSA SENHORA DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1995

ERRO NO ENQUADRAMENTO DOS FATOS AO MOTIVO LEGAL.

Incorre em erro no enquadramento dos fatos à norma o lançamento em que, tendo o fisco considerado não comprovado o passivo do fiscalizado, dá a esta infração o enquadramento e o tratamento tributário previstos em lei para a glosa de custos ou despesas, impondo-se o cancelamento da exigência.

OMISSÃO DE RECEITA. GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS. AUSÊNCIA DE PROVAS.

O lançamento, sendo uma atividade plenamente vinculada, requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. A glosa pura e simples dos valores totais de determinadas contas não reúne os necessários requisitos de liquidez e certeza que se exige de um lançamento fiscal.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DA ESCRITA. ARBITRAMENTO.

Se o sujeito passivo não apresentou os livros da escrituração comercial e fiscal (Diário e Razão), nem qualquer documento de comprovação de todo o seu passivo, incabível a manutenção da tributação pelo lucro real, impondo-se o arbitramento como forma de apuração do lucro.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL.

De acordo com o art. 142 do CTN, no lançamento a autoridade fiscal deve, entre outros procedimentos, verificar o momento da ocorrência do fato gerador. No caso de empresa que optou pelo lucro real anual, não pode o imposto ser exigido como se o período de apuração fosse mensal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE.

Aplica-se às exigências decorrentes, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, João Carlos de Lima Júnior, Silvana Rescigno Guerra Barretto, Leonardo de Andrade Couto, Gleydson Kleber Lopes de Oliveira e Eduardo Martins Neiva Monteiro.

Relatório

Contra a empresa acima qualificada foram lavrados, às fls. 123 a 137, os Autos de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, e do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, perfazendo um crédito tributário no montante de R\$ 15.646.605,17, aí já incluídos os juros de mora e a multa de ofício de 75%.

A fiscalização apurou as seguintes infrações, conforme descrição dos fatos constantes no Auto de Infração:

- 1) Falta de comprovação dos valores constantes do Passivo Circulante e Exigível a Longo Prazo.
- 2) Não adição na determinação do lucro real, da reserva de reavaliação de bens do Ativo Permanente (terrenos, edifícios e construções), face à inobservância dos requisitos legais (art. 8º da Lei nº 6.404/76): falta de assembléia geral para nomeação da empresa especializada; falta de assembléia para aprovação do laudo que serviu de base para a constituição da reserva de reavaliação; laudo incompleto face a falta dos documentos relativos aos bens reavaliados.

Somente sobre a primeira infração foram gerados os lançamentos reflexos de CSLL e de IRRF.

A contribuinte apresentou impugnação, fls. 140 a 148, na qual alegou, em síntese, o seguinte, conforme relatório da decisão recorrida que, neste mister, adoto.

“Preliminares:

- a) o auto de infração ora questionado possui erro latente, vez que não é o competente meio de efetivação da cobrança;
- b) consoante o art. 142 do CTN, o lançamento é o ato constitutivo do crédito tributário tendente a verificar a ocorrência do fato gerador e a obrigação correspondente;
- c) pretendem as autoridades transformar o auto de infração em auto de infração e imposição de multa, sendo que, à luz do disposto na legislação pertinente, verificamos que ao agente fiscal cabe apenas constatar e descrever a infração;
- d) autos de infração sem prévia anuência do acusado são absolutamente nulos;
- e) estaria a recorrente, se condenada a pagar o quantum ora questionado, sendo despojada de seus bens sem qualquer oportunidade de defesa, fato que fere de forma absoluta os princípios constitucionais;
- f) o fiscal pode propor, mas não impor multa, vez que o A.I. é ato meramente declaratório e não constitutivo, angariando a personalidade de um lançamento de ofício que deve descrever a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, deixando a valoração ou cognição do conteúdo para o órgão julgante, que realmente tem competência para apreciar e rever, não só os aspectos de direito, como os de fato, e deduzir se ocorreram ou não os efeitos;

Mérito:

- a) a comprovação dos valores constantes do passivo circulante da empresa, se faz desnecessária, pois as contas do contribuinte foram submetidas à apreciação judicial, à época da solicitação do favor legal da concordata preventiva, nos anos de 1995 a 1997;
- b) naquela época, por determinação legal, apresentou em juízo todos os seus livros fiscais, bem como balanço especial que especificou detalhadamente seus débitos e créditos;
- c) todos os envolvidos verificaram pormenorizadamente as informações contidas no referido balanço, e por estar absolutamente cristalino, respeitando as determinações da legislação especial, a concordata foi deferida;
- d) se o judiciário aprovou o passivo apresentado na concordata, não cabe ao órgão administrativo colocar em dúvida a perfeição, validade e eficácia da homologação judicial das contas da contribuinte;
- e) na mesma oportunidade que a defendente apresentou seu balanço especial para efeitos de moratória, apresentou em juízo a avaliação de seus imóveis por empresa especializada, que serviu, inclusive para a apuração do índice entre ativos e passivos que permitiu o processamento da concordata preventiva;
- f) da mesma forma que o balanço, a referida avaliação patrimonial foi apresentada em juízo, e passou também pelo crivo do M.M. Juiz responsável, do Promotor de Justiça de Falências e do Contador Judicial, que também a aprovaram;
- g) se o objetivo da ação fiscalizadora é a verificação do pleno cumprimento pelo contribuinte de suas obrigações principais e acessórias, seu dever de ofício era apurar a perfeição do laudo avaliatório, o que na realidade não foi feito;

h) o que se pode admitir é que tenha havido apenas uma falta de cumprimento dos requisitos formais da legislação, o que não ocasionou qualquer prejuízo ao erário público;

i) vez que na pior das hipóteses houve apenas descumprimento dos requisitos formais de nomeação da empresa especializada e aprovação do laudo avaliatório, o que não ocasionou qualquer prejuízo ao erário, o A.I. ora impugnado deverá ser integralmente desconstituído;

j) protesta por perícias necessárias a comprovar as alegações constantes desta defesa.”

O Delegado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP afastou as preliminares, rejeitou o pedido de perícia, e julgou inteiramente procedente o lançamento, ante a falta de apresentação de documentos que o elidissem. A Decisão nº 001215/99, fls. 343 a 351, está assim ementada:

“**Auto de Infração.** O auto de infração não tem por objeto a mera proposta de aplicação de penalidades fiscais, tendo as autoridades administrativas poderes para aplicá-las de conformidade com a legislação pertinente.

Comprovação de passivo. Mantém-se a tributação quando os valores constantes do passivo não estiverem apoiados em documentação hábil.

Reavaliação de bens. Não tem validade o laudo de avaliação que não obedeceu aos requisitos do art. 8º da Lei 6.404/76.

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

Cientificada desta decisão em 14.09.1999, conforme AR de fls. 352, e com ela inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 27.09.1999, fls. 354 a 358, no qual reprisa os argumentos de mérito já expostos por ocasião da inicial, não renovando, entretanto, as preliminares, nem o pedido de perícia.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A primeira infração apontada foi assim descrita pelo fisco, *verbis*:

“CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS.

CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Falta de comprovação dos valores constantes do Passivo Circulante e Exigível a Longo Prazo

Exercício ou fato gerador: 31/12/1995

Valor apurado: 6.151.086,00

% Multa: 75,0%

Enquadramento legal: Artigos 195, inciso I; 197, parágrafo único; 242; 243; 247 do RIR/94.”

Além da óbvia impropriedade da caracterização de um passivo não comprovado como custo ou despesa não comprovada, também o enquadramento legal utilizado, e acima reproduzido, aponta exclusivamente para dispositivos legais atinentes a custos ou despesas. Assim, de pronto verifica-se uma inadequação na acusação fiscal, ao mirar no passivo para glosar custos da recorrente, sendo que não há qualquer demonstração pelo fisco, acaso possível fosse, desta correlação, ou seja, de que a cada passivo corresponderia um custo ou despesa.

A caracterização de passivo não comprovado, como é cediço, constitui hipótese de presunção legal de omissão de receitas, consoante o artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, e não de glosa de custos. Entretanto, é certo que o agente fiscal não imputou tal acusação à recorrente, posto que, neste caso, haveria reflexos também na apuração de PIS e de Cofins, em decorrência da omissão de receitas, e estes inexistiram na ação fiscal levada a efeito.

Aliás, de qualquer sorte, registre-se que o referido dispositivo que instituiu a presunção legal de omissão de receitas por falta de comprovação do passivo é aplicável somente a fatos geradores ocorridos a partir de 1997, sendo que os fatos geradores aqui tratados referem-se ao ano de 1995.

Para que se tenha uma idéia da superficialidade do trabalho fiscal, basta ver que o passivo reputado não comprovado corresponde simplesmente à totalidade do passivo da recorrente. Isto pode ser demonstrado analisando-se o balancete de verificação acostado aos autos (fls. 83 a 117), de onde retiramos os dados para compor o quadro abaixo.

PASSIVO CIRCULANTE	
FORNECEDORES - MERCADO INTERNO	125.384,31
MERCADORIAS TERC. A INDUSTRIALIZAR	29.632,15
IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIB. A RECOLHER	2.187.297,33
SALÁRIOS, ORDENADOS E HONORÁRIOS	215.137,72
ENCARGOS SOCIAIS	947.391,27
COMISSÕES A PAGAR	21.093,13
ADIANTAMENTOS RECEBIDOS	51.274,35
OUTRAS CONTAS A PAGAR	18.266,88
EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	141.533,40
PROVISÕES NÃO TRIBUTÁVEIS	220.072,58
CREDORES P/CONCORDATA	814.508,16
TOTAL DO PASSIVO CIRCULANTE	4.771.591,28
PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	
ENCARGOS SOCIAIS	61.822,02
EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	81.420,97
CRED. ACIONISTAS E ADMINISTRADORES	14.489,73
CREDORES P/CONCORDATA	1.221.762,24
TOTAL PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	1.379.494,96
TOTAL DO PASSIVO	6.151.086,24

A este respeito, é vasta e sólida a jurisprudência do CARF de que a glosa pura e simples dos valores totais de determinadas contas não reúne os necessários requisitos de liquidez e certeza que se exige de um lançamento fiscal. O lançamento, sendo uma atividade plenamente vinculada, nos termos do CTN, requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo, e, neste sentido, cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário, o que, decididamente, não foi feito no presente caso.

De fato, sequer houve qualquer intimação – ou, pelo menos, não consta esta dos autos – para que fosse apresentada a comprovação do passivo da recorrente.

Por outro lado, a alegação da recorrente na defesa prévia, e agora recursal, de que a comprovação dos valores constantes do seu passivo circulante se faz desnecessária, tendo em vista que as suas contas foram submetidas à apreciação judicial, em nada a favorece, pois apenas confirma que de fato nada apresentou ao fisco, aliás, de fato nada apresentou até o momento para comprovar qualquer passivo seu. Portanto, não seria por este fundamento que se lhe haveria de dar provimento ao recurso quanto a esta infração, senão antes pela não subsunção dos fatos apontados à norma (o motivo de fato não coincide com o motivo legal invocado) e pela falta de produção de um conjunto probatório mínimo a respaldar a acusação fiscal.

Ademais, registre-se que, se de fato nenhuma comprovação há, ou se, pelo menos, nenhuma comprovação foi apresentada ao fisco, para nem um só lançamento, sequer, relativo ao passivo da recorrente, que é o que se depreende ter ocorrido, pela análise dos autos, então inconcebível que se mantenha a autuação com base no lucro real, pois, neste caso, impunha-se o arbitramento como forma de apuração do seu lucro, e, neste sentido, também é pacífica a jurisprudência do CARF.

Melhor sorte também não colhe o lançamento fiscal efetuado relativo à falta de adição na determinação do lucro real, da reserva de reavaliação de bens do Ativo Permanente, por alegada inobservância dos requisitos legais previstos no art. 8º da Lei nº 6.404/76.

Mais uma vez, contudo, a tal conclusão se chega não pelos fundamentos aduzidos pela recorrente, que enveredam pelo caminho de que, no máximo, teria havido apenas uma falta de cumprimento de requisitos formais da legislação, mas sem qualquer prejuízo ao erário.

Ocorre que, novamente, verifica-se fragilidade e inadequação no lançamento efetuado.

Fragilidade, porque sequer demonstra o fisco de onde retirou os dados para apurar o valor lançado a este título. Conforme o fisco, o custo original dos terrenos, edifícios e construções corresponderia a R\$ 145.942,00 + R\$ 938.548,00, e o valor contabilizado a R\$ 3.131.000,00, donde a diferença de R\$ 2.046.510,00 lançada como reserva de reavaliação não oferecida à tributação.

O balancete de verificação acostado aos autos, de dezembro de 1995, apenas aponta que o total da conta “Reservas de Reavaliações”, somatório de seis contas analíticas, monta a R\$ 2.809.440,95, mas nada permite inferir sobre os valores contabilizados a débito ou a crédito nestas contas em 1995.

O laudo de avaliação em questão, fls. 14 a 43, emitido por empresa especializada, apenas determina como valor de mercado dos bens avaliados o montante de R\$ 3.131.000,00, e, como valor de liquidação forçada, o montante de R\$ 2.191.700,00, mas nada diz sobre quais seriam os valores contábeis destes bens.

Quanto aos valores do “custo original” utilizados pelo fisco, considerando-se que inexistente nos autos qualquer cópia de folha de livro Razão ou Diário, deduz-se que os mesmos foram obtidos da Declaração de Rendimentos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIRPJ/96 da recorrente, onde constam, às fls. 55, os citados valores de R\$ 145.942,00 para Terrenos e de R\$ 938.548,00 para Edifícios e Construções, na coluna do Balanço Patrimonial relativo ao ano calendário imediatamente anterior (ou seja, 31/12/1994).

Deste modo, não é possível minimamente confirmar a correção do valor apurado pelo fisco, vale dizer, o fisco, mais uma vez, não reuniu os elementos mínimos de prova a amparar o lançamento efetuado. Com os elementos acostados, se poderia no máximo chegar a um valor aproximado correspondente à reserva de reavaliação que teria sido contabilizada pela recorrente no ano de 1995.

Mais uma vez, se a inexistência nos autos de qualquer cópia de folha de livro Razão ou Diário deve-se à não apresentação destes livros ao fisco, que é o que se depreende dos autos, tendo em vista a intimação inicial para sua apresentação (fls. 2) e o Termo de Verificação Fiscal (fls. 121-122) que registra os documentos que foram apresentados ao fisco, dentre os quais não estão relacionados o Diário e o Razão, então o procedimento correto seria o arbitramento dos lucros, e não a manutenção do lucro real.

Não fosse tudo isto o bastante, há ainda erro crasso quanto ao aspecto temporal do fato gerador apontado.

De fato, conforme o auto de infração lavrado, o valor supra referido foi autuado tendo como período de apuração o mês de março de 1995, inclusive com o cálculo do imposto adicional devido considerando como se o período de apuração fosse mensal (fls. 123), de sorte que o vencimento do imposto assim apurado, e data base para o cálculo dos juros de mora, foi tomado como sendo o dia 28.04.1995 (fls. 125).

Assim, em um mesmo auto de infração, considerou a fiscalização o período de apuração anual para o passivo não comprovado, e mensal para a falta de adição da reserva de reavaliação, o que caracteriza patente impropriedade, ante o fato de que a apuração utilizada pela recorrente, de acordo com a DIRPJ apresentada, foi o lucro real anual.

Com base nos fundamentos acima expostos, devem ser inteiramente cancelados os lançamentos efetuados. Aos lançamentos reflexos – CSLL e IRRF – aplica-se a mesma decisão adotada quanto à exigência do IRPJ, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Apenas a título ilustrativo, colaciono os seguintes precedentes jurisprudenciais desta Casa, a respaldar o entendimento adotado no presente voto:

“IRPJ E REFLEXOS — OMISSÃO DE RECEITA — GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS - AUSÊNCIA DE PROVAS. A partir do momento que a Fiscalização não realiza prova, que era de seu ônus, não há que se admitir a caracterização de omissão de receitas ou a glosa de custos, de despesas operacionais e encargos. Como salienta a jurisprudência desse e. Conselho de Contribuintes, ‘O lançamento, em se tratando de uma atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário’” (Acórdão nº 107-07.496, relator Octavio Campos Fischer)

“GLOSA DE DESPESAS — FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA — ARBITRAMENTO DO LUCRO — TRIBUTAÇÃO AGRAVADA — IMPOSSIBILIDADE — a ausência deliberada de apresentação dos livros contábeis e fiscal, bem como da documentação comprobatória de custos dos bens e ou serviços vendidos e ou despesas declaradas na DIRPJ enseja a apuração do lucro por seu arbitramento. A manutenção da apuração pelo lucro real com a glosa total dos custos e despesas declarados impõe ao contribuinte tributação mais onerosa daquela prevista na legislação do imposto de renda (arbitramento do lucro), motivo pelo qual não é possível tal prática.” (Acórdão nº 101-94.681, relator Caio Marcos Cândido)

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO — LANÇAMENTO DE OFÍCIO — PRESSUPOSTOS — IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA— GLOSA TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS — O lançamento, como procedimento vinculado e portanto regrado, deve ser celebrado com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo artigo 142 do CTN, cuja motivação deve estar apoiada em elementos materiais de prova veementes, consubstanciados por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança, seriedade e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ilicitude fiscal.” (Acórdão nº 107-05.922, relatora Maria do Carmo S.R. de Carvalho)

“IRPJ — PASSIVO NÃO COMPROVADO — Antes da edição da lei nº 9.430/96, não havia previsão legal que autorizasse a conclusão de omissão de receita a partir da constatação de obrigações não comprovadas escrituradas no passivo

circulante. A acusação baseada tão-somente em presunção simples deve vir acompanhada de convincente conjunto probatório, afastando possibilidades em contrário.” (Acórdão CSRF nº 01-05.246, relator Dorival Padovan)

“LANÇAMENTO DE OFÍCIO — NORMAS PROCESSUAIS — TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL - LEI 8541/92 — EXIGÊNCIA DO IMPOSTO COM BASE NO LUCRO REAL MENSAL — IMPROCEDÊNCIA - O ato de lançamento padecerá de vício insanável quando o motivo de fato não coincidir com o motivo legal invocado, decretando-se a nulidade do ato viciado como consequência jurídica dessa falta de correspondência entre o motivo (fatos que originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e da norma dita como violada em sua motivação.” (Acórdão nº 101-94.035, relator Paulo Roberto Cortez)

“IRPJ E CSLL- ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL- De acordo com o art. 142 do CTN, no lançamento a autoridade fiscal deve, entre outros procedimentos, verificar o momento da ocorrência do fato gerador. No caso de empresa que optou pelo lucro real trimestral, o fato gerador ocorre no último dia de cada trimestre. Tendo o fisco computado a omissão de receitas integralmente em dezembro do ano-calendário, como se a empresa fosse tributada pelo lucro real anual, resta cancelar a exigência em face do erro material em sua constituição.” (Acórdão nº 101-96.298, relatora Sandra Maria Faroni)

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator