



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Sessão de 22 de março de 1994

ACORDÃO Nº 108-00.969

Recurso nº: - 106.502 - IRPJ - EXS: DE 1987 a 1989

Recorrente: - FERTIPOL-COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE SEMENTES E FERTILIZANTES LTDA.

Recorrida: - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM MARINGÁ (PR)

NORMAS PROCESSUAIS - CORREÇÃO DE INSTÂNCIA E ECONOMIA PROCESSUAL - 1) Se a decisão de primeira instância resulta inovação do lançamento, deve o processo ser devolvido à repartição de origem, para que, no tocante à parte inovada, o recurso interposto seja apreciado como impugnação. 2) O duplo grau de jurisdição, contudo, pode ceder lugar à economia processual quando notório que, na data da ciência daquela decisão, o direito de a Fazenda proceder a novo lançamento já fora atingido pela decadência.

OMISSÃO DE RECEITA - PASSIVO FICTÍCIO - Comprovada na fase recursal a existência de obrigações consideradas pelo Fisco como **passivo fictício**, em relação a elas está elidida a presunção legal de omissão de receita e evidenciada a impropriedade do lançamento.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FERTIPOL - COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE SEMENTES E FERTILIZANTES LTDA.:

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência argüida e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da base tributável os valores de CZ\$3871.3890,00 e CZ\$ 9.769.006,21, nos períodos-base de 1987 e 1988, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 22 de março de 1994

JACKSON GUEDES FERREIRA - PRESIDENTE

V.V.

Adelmo
ADELMO MARTINS SILVA

- RELATOR

VISTO EM

Manoel Felipe Rego Brandão
MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO - PROCURADOR DA FAZENDA

SESSÃO DE:

24 FEV 1995

NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:
PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA, JOSÉ CARLOS SPASSUELLO, RENATA GONÇALVES
PANTOJA, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, SANDRA MARIA DIAS NUNES e LUIZ
ALBERTO CAVA MACEIRA.

Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo nº 13956/000.015/92-95

RECURSO Nº: 106.502

ACÓRDÃO Nº: 108-00.969

RECORRENTE: FERTIPOL - Comércio e Representações de Sementes e Fertilizantes Ltda.

RECORRIDA: DRF em Maringá - PR

R E L A T Ó R I O

FERTIPOL - Comércio e Representações de Sementes e Fertilizantes Ltda., já qualificada nos autos, recorre a este Egrégio Conselho de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal em Maringá, Estado do Paraná, da qual tomou ciência em 21 de julho de 1993.

A descrição dos fatos de que resulta a exigência fiscal em debate, conforme consta de fls. 38 a 39, pode ser assim resumida:

a) omissão de receita

1. passivo fictício

falta de comprovação de obrigações registradas no passivo, conforme relação de fls. 29 a 31:

Exercício	-	Cz\$
1987	-	226.295,00
1988	-	4.543.730,49
1989	-	10.947.812,61



2. diferença de estoque final

diferença apurada nos estoques finais (*compras - vendas = estoque real - Reg.Inv. = OMISSÃO*), mediante levantamento específico realizado em relação aos produtos AZODRIN 400, TORDON 24D, LORSBAN 480BR e OXICLORETO DE COBRE (cf. fls. 32 e 33):

Exercício	-	Cz\$
1987	-	1.592.990,00
1988	-	534.560,00
1989	-	148.500,00

b) glosa de custo de mercadoria

estoque da mercadoria "Cobra" não inventariado em 31 de dezembro de 1986, reduzindo indevidamente o lucro (cf. fls. 31):

Exercício 1987 - Cz\$ 1.444.240,00

Na impugnação, a contribuinte argüi preliminar de nulidade do auto de infração, sustentando faltar a essa peça básica do procedimento a descrição adequada da infração, como exigida pela norma de regência.

Quanto ao mérito, em essência, argumenta que:

a) no que respeita ao chamado **passivo fictício**, enviou correspondências aos fornecedores envolvidos, pedindo-lhes confirmação dos seus respectivos créditos, com vistas a provar a as correspondentes obrigações, cuja existência é questionada pelo Fisco;

b) impõe-se a concessão de maior prazo para a apresentação das respostas que espera receber daqueles fornecedores ou, alternativamente, seja determinada diligência fiscal com a mesma finalidade, ficando ambas as providências desde já requeridas;

c) é ilegal a tributação do chamado passivo fictício em casos como o dos autos (cita dois acórdãos deste Conselho):

d) a importância que a Fiscalização glosou como **custo indevido**, porque imputado ao exercício de 1987, em verdade, merece o tratamento específico estabelecido para a postergação do pagamento do imposto;

e) é improcedente a tributação, como **omissão de receita**, de

diferenças nos estoques finais de mercadorias, uma vez que tais diferenças foram apuradas com base em mera presunção comum.

Feitas as considerações que acabo de relatar, assevera a impugnante que impõe-se seja decretada a improcedência da ação fiscal, quer em face da nulidade do auto de infração, quer em homenagem ao princípio da economia processual.

Ao final, protesta pela juntada de novos documentos que estariam sendo coletados e pede deferimento.

O agente autuante, em sua informação de fl. 69, admite que, quanto ao item "Custo Indevido", o tratamento fiscal correto é o de postergação do pagamento do imposto, não a simples glosa da questionada quantia, como infligida pelo auto de infração.

O mesmo agente, instado a fazê-lo pelo despacho de fl. 70, apresentou minuta de cálculos elaborada segundo o critério específico de postergação do pagamento do imposto (fls. 71 e 72).

A r. decisão recorrida julgou a impugnação parcialmente procedente, no mérito, *"determinando a manutenção integral da base de cálculo dos anos-base de 1987 e 1988 e, no ano-base de 1986, a redução da base de cálculo para Cz\$ 2.689.217,00 ..."*. Isto, porque a digna autoridade a *quo* acolheu a proposta e a minuta de cálculos oferecidas pelo agente autuante, como relatado.

A preliminar de nulidade do auto de infração restou rejeitada. O motivo alegado é o de que as razões de impugnação se apresentam concisas e objetivas, não saindo da trilha traçada pelo autor do feito fiscal, o que demonstraria ausência de prejuízo para a defesa.

Os argumentos que sustentam a decisão de mérito, em resumo, são os seguintes:

a) relativamente ao chamado **passivo fictício**, é certo que a contribuinte manteve, nos períodos-base de 1986, 1987 e 1988, saldos na conta Fornecedores, sem a devida comprovação;

b) tal comprovação, legalmente exigida, não foi feita durante a ação fiscal, nem na fase impugnatória;

c) esse fato, efetivamente ocorrido, enquadra-se na hipótese prevista no artigo 180 do RIR/80;

d) as alegações da impugnante são, portanto, improcedentes nesta parte;

e) quanto ao item **custo indevido**, *"a contribuinte reduziu indevidamente o imposto devido no ano-base de 1986 e aumentou o imposto devido no ano-base de 1987 em valores idênticos. Essa a principal característica da 'postergação' no recolhimento de tributos."*;

f) *"Como foram considerados, nos dois anos-base, valores nominalmente iguais, a contribuinte deixou de recolher aos cofres públicos a diferença relativa à correção monetária, que nada mais é que o restabelecimento de valores nominais a valores reais."*;

g) *"É de se alterar, portanto, a base tributável, que deixará de ser glosa de custo para postergação de imposto."*;

h) no tocante às **diferenças de estoques finais** dos produtos apontados no auto de infração, é bem de ver que elas foram apuradas em levantamento específico e, por isso mesmo, constituem indício veemente de omissão de receita;

i) a única conclusão lógica a que se pode chegar, no caso, é a de que as mercadorias correspondentes àquelas diferenças de alguma forma se perderam ou, então, foram vendidas sem a necessária emissão das notas fiscais;

j) à contribuinte cabia, legalmente, demonstrar a eventual ocorrência de perdas, o que não foi feito, resultando, pois, correta a conclusão a que chegou o agente autuante.

No apelo, reitera a recorrente a tese da nulidade do auto de infração, levantada na fase impugnatória. Mas acrescenta a ela duas outras questões preliminares.

A primeira delas, diz respeito à **inovação do feito fiscal pela decisão recorrida**. É que esta teria acatado o argumento de que, em verdade, se tratava de postergação do pagamento do imposto, não de simples imputação indevida de custo que, por isso, devesse ser glosado. Só que, em vez de deferir a impugnação nesta parte, como diz que esperava a recorrente, a digna autoridade julgadora de primeiro grau procedeu a novo lançamento, agora como postergação.

A outra preliminar acrescentada no recurso, pela qual procura-se evidenciar a **extinção do direito de a Fazenda proceder**

ao novo lançamento, a rigor, complementa a primeira. Argumenta a recorrente que quando da notificação desse novo lançamento -- feita com a intimação da decisão de primeiro grau, em 21 de julho de 1993 -- já havia transcorrido o quinquênio decadencial, visto que o período-base de que se trata é o de 1986.

Em relação à defesa de mérito, assim como se procedera na impugnação, o recurso agrupa os argumentos segundo o item da autuação a que se referem.

No que pertine ao **passivo fictício**, são reiteradas as alegações oferecidas na fase impugnatória. Larga argumentação é acrescentada, contudo, afirmando que o ônus da prova é de quem acusa e condenando, ao mesmo tempo, o uso das presunções na constituição de créditos tributários, particularmente, o da presunção relativa ao chamado passivo fictício. Outrossim, conta a recorrente que está juntando ao recurso as provas que já conseguiu coletar (cf. fls.100 a 108).

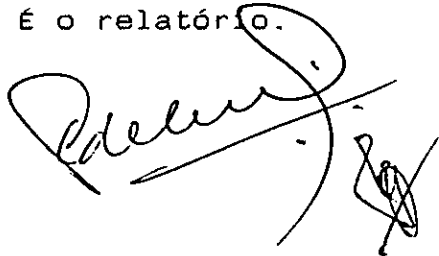
A seguir, afirma a recorrente acreditar sejam acolhidas as preliminares que combatem o novo lançamento, efetivado pelo critério de **postergação do pagamento do imposto**. Mas ressalva: *"Para a absurda hipótese de não serem acolhidas as preliminares, o que se admite apenas por amor ao debate, reitera-se em inteiro teor os itens 05 e 5.1 a 5.5 da impugnação, relativamente ao chamado Custo Indevido (Postergação de Imposto)."*

Quanto ao item **omissão de receita - diferenças nos estoques finais**, são reiterados os argumentos contrários ao uso das presunções, já relatados.

Ao final, pede a recorrente o provimento do recurso ou, alternativamente, o acolhimento das preliminares argüidas.

Instruem o recurso os documentos de fls. 100 a 108, que exhibo aos Eminentíssimos Conselheiros.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes

V O T O

Conselheiro Adelmo Martins Silva, relator:

O recurso é tempestivo, preenchendo também os demais requisitos de admissibilidade. Por isso, dele tomo conhecimento.

Rejeito a preliminar pela qual se pleiteia a declaração de nulidade do auto de infração. A peça básica deste procedimento, a meu ver, atende às normas de regência da matéria. A impugnação e o recurso, com efeito, são objetivos e muito bem elaborados, o que prova, além da competência do digno patrono da recorrente, o efetivo exercício da plena defesa.

Já a preliminar que aponta nulidade da decisão recorrida, afirmando que ela teria inovado o feito fiscal, merece análise mais acurada.

De fato, o Delegado da Receita Federal em Maringá, como autoridade julgadora de primeiro grau, diz naquela r. decisão: "*Tomo conhecimento da impugnação, por tempestiva e na forma da lei para, no mérito, julgá-la PARCIALMENTE PROCEDENTE,...*". Ele não declara nulo o lançamento.

Disso, ressaltam duas conseqüências jurídicas importantes, a saber:

a) ao caso não se aplica o inciso II do artigo 173 do Código Tributário Nacional, pois está claro que a r. decisão não anulou, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado;

b) a r. decisão, nessa parte, é definitiva, visto que dela não se interpôs recurso de ofício.

Por outro lado, também parece claro que, ao acolher a tese da defesa de que a hipótese legal adequada ao caso era a de postergação do pagamento do imposto, o Delegado, necessariamente, acolheu antes a de que não se tratava de custo indevido e, por essa razão, resultava improcedente a glosa infligida. Assim,

quando julgou a impugnação parcialmente procedente no mérito, excluiu da base de cálculo da exigência toda a quantia registrada nesse item (Cz\$ 1.444.240,00).

Da mesma forma, parece claro que o r. decisório qualifica a impugnação de "*PARCIALMENTE PROCEDENTE*" porque, ao mesmo tempo em que a julga procedente em relação à glosa, julga-a improcedente no que respeita às duas outras questões controvertidas. Não é porque a dedutibilidade do questionado custo esteja sendo restabelecida só em parte, o que, em verdade, não ocorre. Uma coisa é a acusação de imputação indevida de custo, julgada improcedente; outra coisa, a de postergação de pagamento do imposto, surgida com a decisão. De fato e de direito.

Agora, o problema da inovação do feito fiscal.

Sob esse aspecto e sem abordar questões de mérito, entendo que o vício da r. decisão está em não reabrir o prazo para impugnação do novo lançamento. Preterição do direito de defesa, parece indiscutível.

Em casos que tais, é mansa e pacífica a jurisprudência deste Conselho no sentido de, corrigindo a instância, devolver o processo à repartição de origem para apreciação do recurso como impugnação.

Entre parênteses: ressalta aí a diferença entre declaração de nulidade da decisão de primeiro grau e correção de instância. Esta última, como se vê, não atinge a parte juridicamente perfeita do ato decisório, o que se justifica sobretudo quando, em razão dessa parte, passou o contribuinte a ser titular de direito adquirido.

E o caso dos autos, seria de correção de instância ?

A mim me parece que seria. Isto, se não fosse de se atender ao princípio da economia processual, invocado pela recorrente.

Pois bem, corrigida a instância, o Delegado de Maringá teria que apreciar a impugnação do novo lançamento, o que recai sobre a alegada postergação do pagamento do imposto.

A questão preliminar ali colocada me parece intransponível em qualquer instância: decadência do direito da Fazenda Federal.

Ora, trata-se do período-base de 1986 e o novo lançamento

foi notificado à contribuinte, pela decisão recorrida, em 21 de julho de 1993. Mesmo aqueles que entendem iniciar-se o quinquênio decadencial na data da entrega da declaração de rendimentos, com toda certeza, julgarão procedente a impugnação. E ainda que esse termo inicial fosse o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, vale dizer 1º de janeiro de 1988, a decisão haveria de ser a mesma.

Assim sendo, vejo a correção de instância não como solução do problema colocado, mas como uma grande perda de tempo. Por isso mesmo, sou impelido a acreditar que, na espécie, o princípio da dupla jurisdição pode, sem prejuízo algum para ambas as partes, ceder lugar ao princípio da economia processual.

Proponho, pois, que apreciemos a questão da decadência do direito de proceder ao novo lançamento, levantada pela defesa.

De minha parte, acolho a preliminar suscitada. Como já demonstrei linhas atrás, entendo que esse direito não mais existia quando efetuado o novo lançamento.

Passo, agora, à apreciação da defesa de mérito.

No que concerne ao chamado **passivo fictício**, como bem observou a digna autoridade julgadora *a quo*, apesar de a impugnação fazer referência à juntada de algumas respostas a pedidos de confirmação, nada foi trazido aos autos naquela fase.

Com o recurso, entretanto, vieram os documentos de fls. 100 a 108.

Examinei-os todos e me convenci de que eles comprovam os seguintes valores discutidos da conta Fornecedores:

a) posição em 31 de dezembro de 1987:

Indústria e Com. de Calcário Calzato Ltda..	16.450,00
Sementes Agrocerees Ltda..	<u>855.440,00</u>
Soma	871.890,00

b) posição em 31 de dezembro de 1988:

Sementes Agrocerees Ltda..	6.938.637,91
Agroeste Ltda..	1.030.392,30
Retiguaçu Ltda..	<u>1.799.976,00</u>
Soma	9.769.006,21

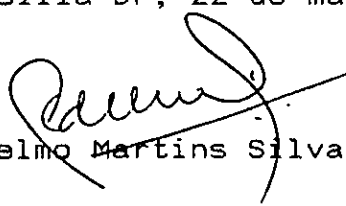
No mais, há de prevalecer a presunção relativa criada pelo artigo 180 do RIR/80, já que não ficou comprovada a existência das obrigações. Ao contrário do que afirma a recorrente, estabelece o texto legal consolidado no referido dispositivo regulamentar, aliás com bastante clareza, que cabe ao sujeito passivo elidir aquela presunção. A discussão a respeito da validade ou não das presunções em matéria tributária me parece, *data venia*, pré-jurídica e, portanto, inoportuna no momento em que se aprecia a aplicação concreta do direito positivo.

A questão relativa à **postergação do pagamento do imposto**, com o acolhimento da preliminar de decadência, ficou prejudicada.

Para combater a acusação de **omissão de receita** caracterizada por diferenças nos estoques finais, a recorrente usa praticamente os mesmos argumentos contrários ao uso de presunções, já referidos. Ocorre que, aqui, a omissão se evidencia pela apuração, via levantamento específico, de quantidades de mercadorias que deveriam constar dos estoques finais nos registros de inventário de cada período-base e que, na realidade, não constam. Como não há explicação plausível para essa falta, deve prevalecer a conclusão segundo a qual se trata de vendas sem emissão de notas fiscais. Conquanto comum, a presunção se funda em indício veemente, não elidido pela recorrente.

Por estas razões e por tudo mais que do processo consta, acolhida a preliminar de decadência como colocada linhas atrás, dou provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência também as quantias de Cz\$ 871.890,00 e Cz\$ 9.769.006,21, correspondentes a obrigações integrantes do saldo da conta Fornecedores em 31 de dezembro de 1987 e 31 de dezembro de 1988, respectivamente, as quais restaram comprovadas na fase recursal.

Brasília-DF, 22 de março de 1994


Adelmo Martins Silva - Relator

