



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

Processo nº. : 10305.001333/94-10  
Recurso nº. : 111.376  
Matéria : IRPJ e Outros – Exercícios de 1990 a 1992  
Recorrente : DINAPAR QUÍMICA E PARTICIPAÇÕES S/A  
Recorrida : DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ  
Sessão de : 07 de dezembro de 2000  
Acórdão nº. : 103-20.478.

**IRPJ - PASSIVO FICTÍCIO** - A manutenção no passivo circulante de obrigações não comprovadas ou não baixadas, configura passivo irreal e autoriza a presunção de omissão de receitas operacionais (artigo 180 do RIR/80).

**OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA - MÚTUO COM EMPRESA LIGADA** - Sobre valores de mútuo com empresa interligada deverá haver o reconhecimento de pelo menos o valor da correção monetária do período-base sobre os valores mutuados, conforme artigo 21 do Decreto-lei nº2.065/83, caracterizando-se, caso não feito, a omissão de receita operacional.

**IRPJ - GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS** - devem ser excluídos do valor tributado as despesas comprovadas na fase recursal, mediante apresentação de documentos hábeis.

**CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - COMPROVAÇÃO** - Para que as despesas sejam dedutíveis, não basta comprovar que foram contratadas, assumidas e pagas. É necessário, principalmente, comprovar que correspondam a bens ou serviços efetivamente recebidos e que esses bens ou serviços eram necessários, normais e usuais ao desenvolvimento das atividades da empresa.

**IMPOSTO DE RENDA NA FONTE** - A partir do ano de 1989 é indevida a exigência do IRF, com fulcro no artigo 8º. do Decreto-lei nº. 2.065/83, tendo em vista a revogação do dispositivo pelo artigo 35 da Lei nº. 7.713/88.

**MULTA AGRAVADA POR FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÕES** - Injustificável a exasperação do percentual da multa de ofício em 50%, quando não estiver caracterizada nos autos a falta ao atendimento de intimações fiscais, nos termos do artigo 4º., § 1º. da Lei nº. 8.218/91.

**MULTAS DE LANÇAMENTO EX OFFICIO - PENALIDADE** - Aplica-se aos processos pendentes de julgamento a redução das multas de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10305.001333/94-10  
Acórdão nº : 103-20.478

lançamento de ofício, exigidas com fulcro no artigo 4º. da Lei nº. 8.218/91, face à ulterior definição de penalidades mais benéficas, previstas no artigo 44 da Lei nº. 9.430/96, por força no disposto do artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

**TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD - Incabível a cobrança da Taxa Referencial Diária - TRD, a título de indexador do crédito tributário ou a título de juros moratórios, no período de fevereiro a julho de 1991. A exigência da TRD como juros moratórios foi introduzida pelo artigo 3º. da Medida Provisória nº. 298, de 29 de julho de 1991 (D. O. U. de 30/07/91) e confirmados pelos artigos 3º. e 30, da Lei nº. 8.218/91 (D. O. U. de 30/08/91).**

**DECORRÊNCIA - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente, relativo à Contribuição Social.**

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DINAPAR QUÍMICA E PARTICIPAÇÕES S/A

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para: (a) excluir da tributação do IRPJ e Contribuição Social a importância de Cr\$ 40.784.919,05, relativa a glosas de despesas no ano-base de 1990, exercício de 1991; b) excluir na exigência da Contribuição Social a tributação da importância de Cr\$ 1.000.506,00 no ano-base de 1989, exercício de 1990; c) exonerar integralmente a exigência do Imposto de Renda na Fonte; d) reduzir a multa *ex officio* qualificada, aplicada no percentual de 300% para 150% nos exercício de 1992; e) excluir a incidência da Taxa Referencial Diária - TRD, no período de fevereiro a julho de 1991; e f) excluir o agravamento em 50% das multas de ofício pela falta de atendimento às solicitações fiscais,<sup>1</sup> nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 08 DEZ 2000



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

Processo nº : 10305.001333/94-10  
Acórdão nº : 103-20.478

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: .NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ (Suplente Convocada), ANDRÉ LUIZ FRANCO DE AGUIAR, SILVIO GOMES CARDOZO, LÚCIA ROSA SILVA SANTOS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10305.001333/94-10  
Acórdão nº : 103-20.478

Recurso : 111.376  
Recorrente : DINAPAR QUÍMICA E PARTICIPAÇÕES S/A

## RELATÓRIO

DINAPAR QUÍMICA E PARTICIPAÇÕES S/A, qualificada nos autos, recorre da decisão de primeira instância proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, que julgou procedente a exigência tributária consubstanciada nos autos de infração de fls. 03-11, referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social e Imposto de Renda na Fonte, anos-base de 1989 a 1991, exercícios de 1990 a 1992, no valor total de 1.460.991,63 UFIR, inclusos os consectários legais até 17/06/1994.

Retorna o processo a este Colegiado após cumprida a diligência determinada pela Resolução nº. 103-01.694 de 08/12/1998 (fls. 296/310), contém o relatório de todo o curso do processo até sua expedição, o qual leio em plenário para conhecimento dos membros do Colegiado.

Referida diligência objetivou verificar e conferir farta documentação juntada aos autos após a interposição do recurso voluntário, por meio da qual a contribuinte procurava elidir a tributação relativa às seis infrações a ela imputadas, quais sejam:

- omissão de receita caracterizada por passivo fictício;
- omissão de variação monetária ativa sobre mútuo entre empresas coligadas;
- glosa de comissões e corretagens, - glosa de pagamento por serviços executados por pessoa jurídica e glosa de outras despesas operacionais, todas as três por falta de apresentação dos respectivos comprovantes;
- glosa de despesas com assessoria em desenvolvimento comercial na performance de vendas feita pela empresa CIGMA PLANEJAMENTO, ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA., sob a acusação de não ter sido comprovada a efetividade da prestação dos serviços e nem a necessidade dos mesmos.



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

Processo nº : 10305.001333/94-10  
Acórdão nº : 103-20.478

Entendeu o Colegiado que, para poder decidir com segurança, era necessária a conversão do julgamento em diligência, retomando os autos à repartição de origem, para o cumprimento das seguintes providências:

- \*1) confrontar a cópia dos documentos anexados ao recurso voluntário, enfileirados nos VOLUMES de I a VII, com os respectivos originais de modo a verificar a sua autenticidade;
- 2) à vista da escrituração comercial e fiscal da contribuinte, verificar e atestar se os mesmos estão regularmente contabilizados;
- 3) verificar os documentos que se prestam a comprovar custos, despesas e passivo glosados, relacionando-os (por documento e respectivos valores) e indicando o total de cada rubrica que venha a ser admitido como regularmente comprovado;
- 4) conferir e informar o correto montante da verba atuada no subitem 2.2 do auto de infração, face ao alegado erro de fato que teria sido cometido na transcrição de valores para o auto de infração. Segundo a recorrente, no referido subitem 2.2 da peça básica, houve erro material da ordem de Cr\$ 7.000.000,00, pois foi consignado o valor de Cr\$ 128.848.568,00, quando o correto seria de Cr\$ 121.848.568,00, conforme consta do item 5 do quadro 12 da respectiva declaração de rendimentos, cópia anexa (DOC. 4);
- 5) elaborar circunstanciado "Relatório de Diligência" das verificações efetuadas, declinando outros esclarecimentos que entendidos possam contribuir à solução do litígio;
- 6) dar ciência à contribuinte do relatório de diligência, anotando-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar a respeito, querendo.\*

Para atender estas determinações, a fiscalização intimou a empresa a apresentar livros e documentos originais, bem como preencher relações discriminativas dos valores correspondentes às contas sujeitas a glosa, informando o número do livro diário e a respectiva folha de contabilização, procedendo também a exclusão de valores referentes a documentos em que foi detectada a juntada em duplicidade. A empresa atendeu todas as intimações (fls. 313/447).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10305.001333/94-10  
Acórdão nº : 103-20.478

Após a juntada de cópia de pesquisas efetuadas nos sistemas da Receita Federal e de notas fiscais de venda de emissão da autuada (fls. 448/462), elaborou o auditor diligenciante o relatório solicitado no item cinco da resolução deste Conselho (fls. 464/475), cujas conclusões, resumidamente, são as seguintes:

1) não foi apresentado nenhum comprovante que justificasse o lançamento do ano-base de 1989, relativo a passivo fictício e variação monetária ativa sobre mútuo, pelo que propõe a manutenção do valor constante do auto de infração;

2) conferida a documentação original e os lançamentos nos livros, referentes às despesas de comissões e corretagens do ano-base de 1990, apurou a juntada em duplicidade de documentos no valor de Cr\$ 1.169.124,05 e a comprovação do valor de Cr\$ 22.866.764,21, pelo que propõe seja confirmada nesta rubrica a tributação do montante de Cr\$ 600.318,82;

3) realizada a conferência da documentação original e dos lançamentos nos livros, relativos às despesas com remuneração por prestação de serviços paga a pessoa jurídica do ano-base de 1990, apurou a juntada em duplicidade de documentos no valor de Cr\$ 240.043,61 e a comprovação do valor de Cr\$ 3.679.439,16, além de um erro na transcrição para o auto de infração de Cr\$ 7.000.000,00, pelo que propõe seja confirmada nesta rubrica a tributação do montante de Cr\$ 8.169.128,84;

4) de igual forma conferida a documentação original e os lançamentos nos livros, referentes às outras despesas operacionais do ano-base de 1990, apurou a comprovação do valor de Cr\$ 7.238.715,71, propõe seja mantida nesta rubrica a tributação da importância de Cr\$ 14.531.320,29;

No que tange às despesas com a remuneração por prestação de serviços paga à empresa CIGMA PLANEJAMENTO, ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA., verificou o fisco que:

- foram entregues alguns documentos, tais como cópia de correspondências entre as empresas; do recibo de entrega da DIRPJ/92 da CIGMA apresentada em São Paulo, embora ela houvesse transferido seu domicílio para Juiz de Fora; de certidão fornecida para CIGMA pela Procuradoria da Fazenda Nacional em São Paulo, quando também ela já deveria funcionar em Juiz de Fora; de autorização para impressão de documentos fiscais para CIGMA em gráfica cujo CGC é inexistente; e de três cheques utilizados para pagamento da CIGMA;



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

Processo nº : 10305.001333/94-10  
Acórdão nº : 103-20.478

- as notas fiscais emitidas pela CIGMA quando já sediada em Juiz de Fora pertenciam ao talão autorizado pela Prefeitura de São Paulo - SP.

Tendo constado que a empresa mencionou a anexação de alguns documentos, sem tê-lo feito, e no intuito de dirimir dúvidas ainda existentes, o Auditor intimou a autuada a apresentar todos os anexos referentes ao contrato celebrado entre ela e CIGMA e planilha demonstrando minuciosamente como foi apurado o valor pago em decorrência do contrato, apresentando documentos que comprovem a efetiva prestação dos serviços.

Após analisar os documentos entregues em atendimento à intimação, concluiu o Auditor que deve ser mantida integralmente a autuação desta matéria, porque não foi atendida a comprovação da efetiva prestação dos serviços, bem como constatou que no recibo de entrega da DIRPJ/90 consta um endereço da empresa em Juiz de Fora e nas planilhas apresentadas constam apenas uns apanhados de números, sem demonstração da origem dos mesmos e sem vinculação com documentos que pudessem ser confrontados, não podendo serem conferidas também porque as notas fiscais de venda encontram-se ilegíveis.

Devidamente cientificada do relatório em 13/07/99 (fl. 475), apresentou a contribuinte sua manifestação em 12/08/99 (fls. 476/480), acompanhada dos documentos de fls. 481/514, alegando preliminarmente, que tratará neste aditivo apenas da rubrica referente às remunerações pela prestação de serviços pagas a CIGMA PLANEJAMENTO, ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

Aduz a recorrente que:

- as aludidas despesas foram realizadas em consonância com as cláusulas firmadas no contrato de prestação de serviços celebrado entre a recorrente e a CIGMA, do qual, no curso da ação fiscal, apenas parte foi encontrada;

- não obstante, os robustos elementos de prova trazidos aos autos, insiste o fisco em refutá-los, sob o argumento de que as notas fiscais contêm um número de CGC inexistente como empresa responsável pela sua impressão, como se coubesse ao contribuinte examinar o CGC das gráficas que imprimem os documentos fiscais das empresas com as quais mantêm relações comerciais;

- o fisco contesta os demonstrativos de evolução de vendas no ano de 1990 juntados como prova do serviço prestado, porém estes evidenciam que após o apoio da CIGMA incrementaram se realmente as atividades de comercialização





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10305.001333/94-10

Acórdão nº : 103-20.478

realizadas pela DINAPAR, tendo sido plenamente atingidos as quantidades e valores que constituíam as metas, fazendo nascer, para a CIGMA, o direito incontestado ao recebimento dos preços contratados;

- a fiscalização afirma que nos demonstrativos apresentados "constam apenas uns apanhados de números, sem constar à origem dos mesmos e sem nenhuma vinculação com documentos com quais pudéssemos confrontá-los", pois as notas fiscais de venda da empresa "encontram-se ilegíveis não oferecendo condições de efetuarmos o levantamento necessário". Nada disso corresponde a verdade, pois juntamente com os mencionados demonstrativos evidenciando por quantidade e valores o aumento das vendas, foi anexada a relação de notas fiscais de saída por produto, notas fiscais essas que se encontram perfeitamente legíveis, conforme verifica-se dos exemplares referentes à venda no ano de 1990 do produto Soda Cáustica Líquida, produto que teve maior acréscimo na venda após o contrato com a CIGMA, representado, conseqüentemente a mais vultosa parcela do pagamento feito àquela empresa. Verifica-se que o somatório das notas fiscais de 1990 totaliza uma venda anual de Cr\$ 277.349.730,59, número bastante semelhante ao somatório das vendas mensais do produto constante dos demonstrativos de evolução de vendas Cr\$ 277.143.000,00;

- portanto, não restam dúvidas de que os pagamentos eram devidos e foram regularmente efetuados e comprovados com documentos idôneos, extinguindo a obrigação contraída com o legítimo credor, por efeito dos serviços comprovadamente prestados, fazendo-se, em conseqüência, presentes todos os requisitos de dedutibilidade das despesas, a teor das reiteradas manifestações deste Conselho de Contribuintes.

Ao final a recorrente propugna pelo cancelamento da exigência.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10305.001333/94-10  
Acórdão nº : 103-20.478

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator

O recurso voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Pelo teor do relatório contido na Resolução nº 103-01.694, e da narrativa supra, que contempla os fatos e alegações posteriores à diligência determinada por este Colegiado, verifica-se que o presente litígio versa, essencialmente, sobre matérias de prova, seja em relação às glosas de despesas, seja em relação à omissão de receitas por passivo fictício.

A recorrente não arguiu preliminares, passo então a apreciar as alegações de recurso quanto ao mérito.

1 - Omissão de receita caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações já pagas e ou incomprovadas no valor de NCz\$ 55.353,00 - exercício financeiro de 1990 (ano-base de 1989).

A omissão de receitas pela existência de passivo fictício advém de presunção legal, cujo o ônus da prova se inverte para a Contribuinte, conforme artigo 180 do RIR/80, que dispõe:

"Art.180 - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza a presunção de omissão no registro de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência de presunção (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º)."

O dispositivo legal é por demais claro dispensando maiores comentários. Consoante já destacado na decisão monocrática, vários são os acórdãos do Conselho de contribuintes neste sentido, a exemplo dos Acórdão nº 101-79.864/90, 103- 5.519/83 e 101-7.815/88., assim ementadas:

"PASSIVO FICTÍCIO - Constitui presunção de omissão de receita a manutenção no Exigível de obrigações já pagas ou incomprovadas. Insuficientes para descaracterizar a presunção fiscal a alegação de ter



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10305.001333/94-10  
Acórdão nº : 103-20.478

havido erro na contabilização dos pagamentos das obrigações e de existir saldo suficiente na conta caixa se não ficar provado que os recursos utilizados nos pagamentos provieram da própria empresa."

"A manutenção no passivo de obrigações já liquidadas traduz passivo irreal e constitui indício veemente de omissão de receitas, irrelevante a existência de saldo de caixa para infirmar a tributação."

"Obrigações já liquidadas, mas que constam no passivo circulante da pessoa jurídica geram a presunção de omissão de receitas, não servindo de prova de sua inocorrência o fato de o contribuinte apresentar, no mesmo balanço saldo de caixa suficiente a contabilização dos pagamentos, pois implicaria em se admitir que a disponibilidade retratada naquela peça é igualmente fictícia."

A recorrente teve diversas oportunidades para comprovar a efetividade da parcela de seu passivo que foi considerada fictícia pelo fisco, porém não apresentou qualquer documento, nem mesmo na diligência fiscal pedida na Resolução nº 103-01.694.

Portanto, quanto a este item, deve ser integralmente mantida a tributação.

2 - Variações monetárias ativas - mútuo com pessoa jurídica ligada - correção monetária não efetuada sobre empréstimos à empresa SBC COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA., sua acionista, no valor de NCz\$ 1.000.506,00. Ano-base de 1989, exercício de 1990.

A recorrente alega que não foi citado o dispositivo legal que dispõe sobre a obrigatoriedade de corrigir monetariamente tais mútuos. Trata-se do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, que dispõe:

"Art. 21 - Nos negócios de mútuos contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladas e controladoras, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação da ORTN."

Após a extinção da ORTN a correção monetária dos mútuos passou a ser efetuada com base nos índices oficiais que lhe sucederam: OTN, OTNF, BTN, BTNF.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10305.001333/94-10  
Acórdão nº : 103-20.478

O artigo 254, inciso I, do RIR/80, que dispõe expressamente sobre a obrigação de reconhecer as variações monetárias passivas, consta do enquadramento legal, às fls. 115, sendo este o dispositivo infringido.

Aduz a recorrente que os recursos transferidos à empresa SBC não tratar-se-iam de mútuos, e sim adiantamentos em conta-corrente para compra de castanhas. Contudo, a autuada não apresentou qualquer documento para corroborar sua alegação, enquanto o fisco apurou a irregularidade na própria contabilidade da empresa, que aliás somente registrou lançamentos a débito na conta de empréstimo, ou seja, saídas de numerário no ano de 1989, conforme demonstrativo de fl. 32.

A jurisprudência deste Colegiado quanto a matéria em questão é pacífica, consoante observa-se nos julgados cujas ementas transcrevo a seguir:

- Acórdão nº : 103-15.360 - Sessão de 14 de Setembro de 1994  
"OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE MÚTUO COM EMPRESA LIGADA - A não contabilização da receita de correção monetária de mútuo entre empresas ligadas é omissão de receita."

- Acórdão nº : 103-15.205 - Sessão de 16 de Agosto de 1994  
"IRPJ - EXERCÍCIO DE 1987 - Mútuos - Receita de Correção Monetária - Nos contratos de mútuos entre coligadas é de se reconhecer a variação monetária ativa na empresa fornecedora do numerário, salvo no período do Plano Cruzado I quando se expurgou do ordenamento legal brasileiro a indexação monetária."

- Acórdão nº : 103-14.574 - Sessão de 22 de Fevereiro de 1994  
"CORREÇÃO MONETÁRIA - Sobre valores de mútuo à sua interligada - Haverá o reconhecimento de pelo menos o valor da correção monetária do período-base sobre os valores mutuados, caracterizando-se, caso não feito, a omissão de receita operacional."

Portanto, deve ser integralmente mantida a tributação deste item.

3 - Glosas de despesas de comissões e corretagem não comprovada, no valor de Cr\$ 23.467.083,00. Ano-base de 1990 - exercício de 1991.

A glosa deveu-se, exclusivamente, à falta de comprovação documental das despesas. Em aditamento ao recurso voluntário, a contribuinte



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10305.001333/94-10

Acórdão nº : 103-20.478

apresentou farta documentação, que foi verificada na diligência fiscal. Concluiu o Auditor, fl. 469, que apenas Cr\$ 600.318,82 do total glosado deixou de ser comprovado. Ao manifestar-se quanto aos resultados da diligência a contribuinte nada acrescentou.

Sendo assim, neste item, entendo que deva ser mantida a tributação da importância de Cr\$ 600.318,82, excluindo-se da tributação a importância de Cr\$ 22.866.764,21, em consonância com o relatório de diligência à fl. 469.

4 - Glosa de despesas de remuneração por prestação de serviço paga a diversas pessoas jurídicas, no valor de Cr\$ 18.848.568,00, Ano-base de 1990 - exercício de 1991.

Esta glosa também decorreu de falta de comprovação documental. De igual forma, no aditamento do recurso voluntário, a contribuinte apresentou um considerável volume de cópia de documentos, afirmando ainda que havia erro de Cr\$ 7.000.000,00 no montante glosado.

O auditor responsável pela diligência confirmou a glosa indevida de Cr\$ 7.000.000,00 por erro na apuração da base de cálculo. Todavia verificou que os documentos apresentados totalizaram Cr\$ 3.679.439,16. Propugnou o diligente pela manutenção de Cr\$ 8.169.128,84 do total glosado. A recorrente nada alegou quanto a este item em sua última manifestação.

Desta feita, quanto a este item, deve ser mantida a tributação da importância de Cr\$ 8.169.128,84, excluindo-se da tributação a importância de Cr\$ 10.679.439,16, em consonância com o relatório de diligência à fl. 470.

5 - Glosa de outras despesas não operacionais não comprovadas, no valor de Cr\$ 21.770.036,00. Ano-base de 1990 - exercício de 1991.

A recorrente apresentou dezenas de documentos no aditamento ao recurso voluntário visando infirmar tal glosa. Todavia, na diligência fiscal constatou-se que a documentação comprava Cr\$ 7.238.715,71 do valor glosado. Em suas alegações finais a contribuinte nada acrescentou.

Sendo assim, neste item, cumpre manter a tributação da importância de Cr\$ 14.531.320,29, excluindo-se da tributação a importância de Cr\$ 7.238.715,71, em consonância com o relatório de diligência à fl. 470.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10305.001333/94-10  
Acórdão nº : 103-20.478

6 - Glosa de despesas relativas a remuneração à empresa CIGMA PLANEJAMENTO, ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA. - nos valores de Cr\$ 110.000.00,00 (ano-base de 1990 - exercício de 1991) e Cr\$ 2.608.440,80 (ano-base de 1991 - exercício de 1992).

Trata-se do item mais relevante da autuação. O fisco glosou as despesas por falta de comprovação da necessidade e efetividade da prestação dos serviços, da impossibilidade de aferir o cálculo dos valores pagos, e de diversas irregularidades constatadas em relação à empresa Cigma.

Alega a recorrente que se trata de remuneração por trabalho de desenvolvimento comercial na performance de vendas, conforme contrato celebrado entre as partes.

No julgamento deste item é essencial destacar que o fisco intimou a recorrente para apresentar não só os documentos comprobatórios da contratação e pagamento dos "serviços prestados" pela empresa Cigma, com também a comprovar a necessidade e a efetividade da prestação dos mesmos.

Na maioria dos casos a apresentação da nota fiscal, por si só, faz comprovação da necessidade e efetividade das despesas/custos, como na aquisição de insumos, matérias primas e mercadorias para revenda.

Em outros casos, mormente de prestação de serviços, apenas a juntada de recibos e notas fiscais e até mesmo contratos, não atende aos preceitos da legislação, artigo 191 do RIR/80, e consolidada jurisprudência acerca da matéria. A contribuinte, quando intimada, como no presente caso, deve comprovar a necessidade e efetividade mediante apresentação de relatórios, pareceres, laudos, projetos, publicações, exemplar do material produzido, ou seja, fazer prova concreta do que foi feito e do proveito à empresa.

Neste sentido vem decidindo este Conselho, cabendo aqui a transcrição de algumas ementas de Acórdãos que versaram sobre a matéria:

- Acórdão nº. 105-3.939/89.

\*COMPROVAÇÃO DE DESPESAS (EX. 86) - Para que as despesas sejam dedutíveis, não basta comprovar que foram elas contratadas, assumidas e pagas. É necessário, principalmente, comprovar que correspondem a bens ou serviços efetivamente recebidos e que esses bens ou serviços eram necessários, normais e usuais na atividade da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10305.001333/94-10  
Acórdão nº : 103-20.478

empresa. Demonstrativos de rateio de despesas, que não revestem desses elementos, não constituem prova eficaz para justificar sua dedutibilidade."

- Acórdão nº. 103-15.029 - Sessão de 14 de Junho de 1994.

"CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS - A não comprovação com elementos idôneos e hábeis, da efetividade, normalidade e necessidade de tais despesas para a atividade da empresa, permite a sua glosa por não ter sido atendida a legislação específica sobre este tópico."

- Acórdão nº. 103-19.261 - Sessão de 17 de março de 1998.

"IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - Inadmissíveis aquelas cuja contabilização não se encontra amparada por documentos hábeis, bem como aquelas cujos serviços não têm comprovada a efetividade de sua prestação."

- Acórdão nº. 103-18.610 - Sessão de 14 de maio de 1997:

"DESPESAS OPERACIONAIS - A dedutibilidade da despesa com prestação de serviços está condicionada a comprovação da efetividade dos mesmos, além dos requisitos de necessidade, usualidade ou normalidade dos mesmos."

Na fase recursal a contribuinte trouxe aos autos uma série de documentos buscando comprovar a idoneidade da empresa Cigma e a efetividade da prestação dos serviços de que trata o contrato de fls. 76-78.

Pois bem. Analisando toda a documentação apresentada não encontrei sequer um documento hábil a comprovar quais foram os serviços prestados pela Cigma à recorrente. O contrato de fls. 76-78 também não esclarece a natureza destes serviços. Por certo houve um incremento nas vendas de alguns produtos da empresa nos meses de maio a dezembro de 1990 em relação aos meses de janeiro a abril, conforme planilha de fls. 485-489, porém frise-se: nada, absolutamente nada, foi trazido aos autos para comprovar que este incremento deveu-se a ações empreendidas pela Cigma.

Além disso, o Fisco fez provas robustas da inidoneidade da empresa Cigma, inclusive constatando, mediante diligência fiscal, que tal empresa jamais se



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10305.001333/94-10

Acórdão nº : 103-20.478

estabeleceu no endereço em Juiz de Fora - MG para onde teria transferido sua sede em 28/08/1989 (fl. 86), ou seja, em data anterior a assinatura do contrato com a Dinapar. Em tempo, no aludido contrato consta que a seda da empresa Cigma ainda seria na cidade de São Paulo - SP.

O procedimento irregular da recorrente foi confirmado por um funcionário da empresa, à época, Sr. José Martins de Carvalho Neto, em declaração prestada no Departamento de Polícia Federal, cuja cópia encontra-se às fls. 106-108.

Estou plenamente convencido de que a recorrente não recebeu qualquer tipo de serviços prestados pela empresa Cigma, e que na verdade utilizou-se de documentos inidôneos para elevar seus custos e acobertar pagamentos a beneficiários não identificados.

Portanto, quanto a este item, sou pela manutenção da glosa e também da exigência da multa *ex officio* qualificada, em face do evidente intuito de fraude, pois o emprego de notas fiscais material e/ou ideologicamente falsas com o propósito de reduzir o imposto devido, caracteriza hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, o que justifica a sua aplicação. Todavia, a penalidade deve ser reduzida de 300% para 150%, no ano-base de 1991, por força do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o art. 106, inciso II, letras "a" e "c" da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Este entendimento foi manifestado também pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, através do ADN nº 1, de 7 de janeiro de 1997 (D.O.U. de 10/01/97).

Registre-se que a multa foi ainda majorada em 50%, elevando-se para 225% (ano-base 1990) e 450% (ano-base 1991). As alegações contra a majoração estão apreciadas no item "10" deste voto.

7) Lançamento reflexo - Imposto de Renda na Fonte

A exigência do IR-Fonte no presente processo está fundamentada no artigo 8º do Decreto-lei 2.065/83, que foi revogado pelo artigo 35 da Lei 7.713/88.

A Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, reconheceu por meio do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06, de 26 de março de 1996, a revogação do referido art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 1983 pelo art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988 e determinou a inaplicabilidade do referido dispositivo desde 1989.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10305.001333/94-10

Acórdão nº : 103-20.478

Tendo em vista o reconhecimento, pela Receita Federal, da inaplicabilidade do disposto no Art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, a partir de janeiro de 1889, e a pacífica jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes, há que ser exonerado o lançamento do IR-Fonte.

8) Lançamento reflexo - Contribuição Social sobre o Lucro

A recorrente alegou que não seria obrigada a reconhecer na apuração do lucro líquido as variações monetárias ativas sobre mútuo com coligadas. Aduz que o artigo 21 do Decreto-lei 2.065/83 determina apenas o reconhecimento da correção para efeito do lucro real: *"Art. 21. Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente a correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN."*

Cumprido dar razão à recorrente, no ano-base de 1989 não havia disposição legal expressa para reconhecer tais variações na apuração do lucro líquido do exercício.

Portanto, no auto de infração da Contribuição Social deve ser excluída tributação da importância de Cr\$ 1.000.506,00 no ano-base de 1989, exercício de 1990. Nos anos-base de 1990 e 1991, exercícios de 1991 e 1992, a exigência da Contribuição Social deve ser ajustada ao que foi decidido no IRPJ, por se tratar de lançamento reflexo.

9) Exigência da Taxa Referencial Diária - TRD.

A contribuinte requer seja afastada a incidência de juros com base na TRD no período de fevereiro a julho/1991.

É pacífico neste Conselho de Contribuintes o entendimento de que, por força do disposto no artigo 101 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.966 (Código Tributário Nacional) e no § 4º do artigo 1º do Decreto-lei nº 4.567, de 04 de setembro de 1.942 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro), a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada como juros de mora, a partir de 30 de julho de 1.991, quando entrou em vigor a Medida Provisória nº 298, de 29.07.91, convertida na Lei nº 8.218, de 29.08.91, entendimento este corroborado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº CSRF/01.1773, de 07 de outubro de 1.994, ao solucionar divergências a respeito do tema até então havidas entre algumas Câmaras.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10305.001333/94-10

Acórdão nº : 103-20.478

Desse modo, deve ser excluído da exigência, no referido período de fevereiro a julho de 1.991, o valor dos juros de mora que exceder ao calculado ao percentual legal de 1% (um por cento) ao mês (art. 61, § 1º do Código Tributário Nacional).

10) Agravamento em 50% do percentual da multa ex officio .

A fiscalização agravou em 50% as multas aplicadas nos anos-base de 1990 e 1991, exercícios de 1991 e 1992, pelo não atendimento a diversas intimações (artigo 728, parágrafo 1º do RIR/80). A recorrente aduz que deixou de atender as intimações para apresentação de documentos em face de sua desorganização administrativa, mas prestou todos os esclarecimentos solicitados e não impediu ou dificultou o trabalho do fisco.

A exasperação das penalidades em 50%, por falta de atendimento a intimações fiscais, rende ensejo a uma análise mais aprofundada das circunstâncias para sua aplicação.

Primeiramente, rejeito a interpretação restritiva que a recorrente evoca do dispositivo legal que autoriza o agravamento da multa de lançamento *ex officio*. Entende a contribuinte que o agravamento seria possível apenas na hipótese de não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos, não sendo aplicável às hipóteses de falta de apresentação de documentos.

Acredito não lhe assistir razão. Num ambiente de auditoria contábil ou fiscal, esclarecimentos solicitados sob os negócios auditados, sob a escrituração comercial e fiscal, para produzirem os efeitos desejados, qual sejam, dirimir as dúvidas dos auditores, quase sempre fazem-se necessários acompanhados dos respectivos documentos que lhes emprestem confiabilidade, especialmente quando o solicitado pela autoridade fiscal são exatamente os comprovantes que deram lastro às operações escrituradas.

Desse modo, entendo perfeitamente plausível a exacerbação da penalidade pecuniária prevista no indigitado dispositivo legal quando a empresa se recusa ou deixa de apresentar os esclarecimentos solicitados, acompanhados dos respectivos comprovantes de sua escrituração comercial.

Não é despiciendo lembrar que as empresas tributadas com base no lucro real se obrigam a conservar em ordem e boa guarda, à disposição do Fisco, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros e seus respectivos comprovantes de sua escrituração comercial e fiscal, a teor do disposto no artigo 165, do RIR/80 e parágrafo único do artigo 195 do Código Tributário Nacional.



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

Processo nº : 10305.001333/94-10

Acórdão nº : 103-20.478

Isto posto, importa verificar, no presente caso, se ocorreram as circunstâncias que justificassem a exasperadora.

Da análise dos elementos contidos nos autos, *permissa venia*, formei convencimento diverso do que chegou a ilustre autoridade julgadora monocrática.

Verifico que num primeiro momento a fiscalização teve suas intimações respondidas e parcialmente atendidas. Muitos documentos foram apresentados, inclusive os relativos às despesas contabilizadas como pagamento à empresa Cigma.

Outro aspecto é que o Fisco não se viu na obrigação/dever de arbitrar os lucros da empresa quer seja por inexistência de escrituração, quer pela imprestabilidade da escrituração, seja por recusa de apresentação de escrituração. Cumpre observar a elevada quantidade de documentos comprobatórios de despesas que deixaram de ser apresentados durante a auditoria, que representam mais de 80% do total das despesas contabilizada no ano de 1990, apresentadas posteriormente e examinadas pelo fisco em diligência.

Não se tem notícia nos autos de nenhum termo de recusa de apresentação de documentos bem como de nenhum auto de infração por embaraço à fiscalização.

Em suas defesas justifica essa atitude sob o argumento de dificuldade de encontrá-los em seus arquivos, em virtude de desorganização administrativa. Porém, o fato de o contribuinte não ter apresentado parte dos documentos que deveriam estar em boa guarda, posto que sustentavam sua contabilidade, não constitui motivo para aplicação da multa agravada. Diante da impossibilidade de a fiscalizada apresentar documentos contabilizados o procedimento natural é a glosa, no caso de custo/despesas, procedimento adotado pelo fisco, cabendo à empresa afastar a acusação fiscal no curso do processo administrativo.

A bem da verdade, inexistente prova nos autos de que a contribuinte realmente intencionou obstruir a fiscalização deixando de apresentar documentos que estavam em seu poder, pelo contrário, parece crível que de fato se viu em dificuldades para atender, prontamente, às solicitações fiscais, tanto que juntou aos autos vários conjuntos de documentos, na fase de recurso, junto a este Conselho



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10305.001333/94-10  
Acórdão nº : 103-20.478

Sem dúvida a fiscalização não foi atendida como gostaria ou com a presteza com que deveria ter sido atendida, todavia, esse fato, pela razões e constatações acima alinhadas, não justifica a exacerbação da custosa penalidade tributária aplicada.

Portanto, sou pela exclusão do agravamento dos percentuais das multas *ex officio* em 50%.

### 11) Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

a) excluir da tributação do IRPJ e Contribuição Social a importância de Cr\$ 40.784.919,05, relativa a glosas de despesas no ano-base de 1990, exercício de 1991;

b) excluir na exigência da Contribuição Social a tributação da importância de Cr\$ 1.000.506,00 no ano-base de 1989, exercício de 1990;

c) exonerar integralmente a exigência do Imposto de Renda na Fonte;

d) reduzir a multa *ex officio* qualificada, aplicada no percentual de 300% para 150% nos exercício de 1992;

e) excluir a incidência da Taxa Referencial Diária - TRD, no período de fevereiro a julho de 1991;

f) excluir o agravamento em 50% das multas de ofício pela alegada falta de atendimento às solicitações fiscais.

Sala das Sessões - DF, em 07 de dezembro de 2000

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10305.001333/94-10  
Acórdão nº : 103-20.478

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial MF nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98),

Brasília-DF, em 08 DEZ 2000

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

Ciente em, 19/09/2001

  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL