



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

Processo nº. : 10380.007642/93-20
Recurso nº. : 110.730
Matéria : IRPJ e OUTROS - Exercícios de 1989 a 1992
Recorrente : FAMAS ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA.
Recorrida : DRJ em FORTALEZA - CE
Sessão de : 07 de dezembro de 2000
Acórdão nº. : 103-20.477

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS - Falece ao julgador administrativo de primeira instância competência para apreciar inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias em pleno vigor.

IRPJ - EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES - O excesso de retiradas de administradores com base no limite individual, deve ser adicionado ao lucro líquido do exercício para fins de apuração do Lucro Real, de acordo com a legislação de regência.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS - COMPROVAÇÃO - Para que as despesas sejam dedutíveis, além de comprovar que foram assumidas e pagas, é necessário, principalmente, fazer prova de que correspondam a serviços efetivamente prestados e que esses serviços eram necessários, normais e usuais ao desenvolvimento das atividades da empresa.

EMPRÉSTIMO ENTRE COLIGADAS E CONTROLADAS - O reconhecimento da correção monetária incidente sobre os negócios de mútuo contratados entre interligadas e/ou coligadas tornou-se obrigatório a partir da vigência do Decreto-lei nº 2.065/83, artigo 21.

DECORRÊNCIA - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao lançamento decorrente das mesmas infrações, no caso à exigência da Contribuição Social.

Recurso voluntário negado provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FAMAS ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente e Relator



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

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

FORMALIZADO EM:

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 : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

Recurso : 110.730
Recorrente : FAMAS ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA.

RELATÓRIO

FAMAS ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA., qualificada nos autos, recorre da decisão de primeira instância proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - CE, que julgou procedente em parte as exigências tributária consubstanciada nos autos de infração de fls. 04-11, 66-74, 97-107 e 122-127, referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social, PIS/Faturamento e Imposto de Renda na Fonte, anos-base de 1988 a 1991, exercícios de 1989 a 1992, no valor total de 145.869,62 UFIR, inclusos os consectários legais até agosto/1993.

Na sessão de 06/01/1998, este processo foi objeto de apreciação pela Câmara que, mediante Acórdão nº 103-19.138, do qual fui Relator, acolheu a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, suscitada pela recorrente, conforme ementa e dispositivo a seguir transcritos:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - A decisão deverá conter os fundamentos legais e referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pela impugnante contra todas as exigências. É nula a decisão proferida com preterição do direito de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FAMAS ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e DETERMINAR a remessa dos autos à repartição de origem para que nova decisão seja proferida na boa e devida forma, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado."

Cabe também transcrever, na íntegra, o relatório do citado acórdão, que contém narrativa do desenrolar do processo até aquele ato.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

DA AUTUAÇÃO

O agente do fisco assim descreveu as irregularidades fiscais detectadas:

1.1) Omissão de receitas de variação monetária ativa - depósitos judiciais:

Ex. 89: Cz\$ 324.502,06;
Ex. 90: NCz\$ 75.334,03;
Ex. 91: Cr\$ 2.796.132,37;
Ex. 92: Cr\$ 46.752.723,24.

A empresa não teria reconhecido a atualização monetária dos depósitos judiciais referentes a ações propostas contra a cobrança do PIS, do FINSOCIAL e da CSL.

1.2) Omissão de receitas de variação monetária - mútuo entre coligadas:

Ex. 90: NCz\$ 80.173,48.

A empresa teria registrado, no mês de dezembro de 1989, valor a menor sobre seu empréstimo junto à empresa Ceará Motos Ltda.

2.1) Despesas indedutíveis - excesso de remuneração de dirigentes:

Ex. 90: NCz\$ 71.300,00.

O excesso de remuneração, calculado através do mínimo individual assegurado, não teria sido adicionado no LALUR.

2.2) Despesas indedutíveis - provisão para contribuição social discutida na justiça:

Ex. 91: Cr\$ 1.166.901,00

A empresa teria deduzido parcela da provisão da CSL, cuja legalidade estava em discussão no Poder Judiciário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

3.1) Despesas indedutíveis - serviços prestados:

Ex. 90:	NCz\$	82.200,00;
Ex. 91:	Cr\$	1.637.420,00;
Ex. 92:	Cr\$	7.854.610,00.

A empresa não teria apresentado contrato, nem tampouco comprovado com documentação hábil suficiente a efetiva prestação dos serviços que resultaram em pagamentos a Djacir Palácio de Queiroz, José Josimar M. Cardoso e Maria Djada Palácio Mesquita.

4.1) Compensação indevida de prejuízos:

Ex. 91:	Cr\$	810.680,00;
Ex. 92:	Cr\$	8.562.065,00;

Após efetuadas as correções das bases de cálculo do imposto decorrentes das irregularidades acima, o agente reduziu-as, aproveitando os prejuízos fiscais dos exercícios 89 e 90, que havia sido utilizados nos exercícios 91 e 92. Assim, nestes exercícios teria ficado caracterizado utilização indevida de prejuízos nos montantes acima, que acrescidos às demais infrações detectadas nos mesmos exercícios perfizeram as bases tributáveis de Cr\$ 6.411.133,00 (Cr\$ 810.680,00 - prejuízo indevidamente compensado - e Cr\$ 5.600.453,00 - outras infrações) e Cr\$ 63.169.398,24 (Cr\$ 8.562.065,00 - prejuízo indevidamente compensado - e Cr\$ 54.607.333,00 - outras infrações), respectivamente. Assim, a ação fiscal somente resulta em efetivo lançamento de crédito tributário nos exercícios 91 e 92; nos exercícios 89 e 90, houve apenas redução de ofício de prejuízos."

DA IMPUGNAÇÃO

"Inconformada, a atuada apresentou impugnação (fls. 38-58, fls. 82-91, fls. 109-116, fls. 135-141), onde alega, em síntese, que:

1.1) Omissão de receitas de variação monetária ativa - depósitos judiciais:

- a autuação se reveste em verdadeira represália aos contribuintes que tivessem procurado seus direitos na Justiça;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

- os depósitos constituir-se-iam em verbas indisponíveis à contribuinte, não configurando o fato gerador do IR;

- a correção monetária não é produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, não estando nas hipóteses definidas pelo artigo 43 do CTN;

- traz farta doutrina e jurisprudência no sentido de apartar o conceito de renda do conceito de correção monetária.

1.2) Omissão de receitas de variação monetária - mútuo entre coligadas:

- a omissão decorreria de mera divergência entre procedimentos operacionais;

- o fiscal teria utilizado o BTN mensal para transformar o valor do empréstimo na data da sua contratação (BTN = 1,2966), enquanto a empresa teria efetuado o cálculo com base no BTN *pro rata tempore* do dia 15 de junho (BTN *pro rata* = 1,4474);

- ainda que os cálculos do fisco estivessem corretos, seria inaceitável a incidência de IR sobre eles, uma vez tratar-se de correção monetária, conforme já tratado no item anterior, cujos argumentos são retomados.

2.1) Despesas indedutíveis - excesso de remuneração de dirigentes:

- o direito à dedução da despesa adviria do texto constitucional;

- o dispêndio se configuraria como de valor adequado à atividade desenvolvida, aos padrões de mercado e às qualificações do prestador, sendo a despesa dedutível, pois necessária à produção da renda tributável;

- tributar despesas necessárias à produção da renda equivaleria a tributar a "não-renda";

- alega a ocorrência de confisco tributário;

- não haveria fundamento na exigência de formalização de contrato escrito, pois os mesmos eram sócios da empresa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20

Acórdão nº : 103-20.477

- a lei não teria imposto qualquer formalismo na comprovação do vínculo contratual, devendo o fisco, se fosse o caso, provar a falsidade ou a fraude;

- qualquer papel, não existindo contraprova de fraude, viria a favor da contribuinte;

- trouxe jurisprudência administrativa e judicial à sua tese.

2.2) Despesas indedutíveis - provisão para contribuição social discutida na justiça:

- seria mais um desvio de poder da Administração Fiscal, com vistas a inibir a busca dos contribuintes pelos seus direitos;

- a provisão contábil se imporia pela realidade econômica do patrimônio da empresa, não havendo disponibilidade desse valor, uma vez que sobre ela pesaria o ônus da existência de uma obrigação fiscal formalmente devida;

3.1) Despesas indedutíveis - serviços prestados:

- o assunto foi abordado de forma global no item (2.1) acima.

4.1) Compensação indevida de prejuízos:

- esta autuação seria uma exacerbação da chamada autuação reflexa;

- o processo administrativo fiscal estaria sendo desatendido, pois a autuação principal não poderia decorrer em autuação reflexa, antes da apuração definitiva da primeira;

- a garantia do duplo grau de instância estaria sendo desrespeitada;

- a autuação reflexa teria sido repelida pelo Judiciário, conforme decisão da qual cita trecho;

- os prejuízos fiscais seriam dedutíveis, nos termos da Lei nº. 6.404/76, pois caso contrário estaria se confundindo renda com capital.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20

Acórdão nº : 103-20.477

Nas peças impugnatórias dos lançamentos reflexos, reforça, com a utilização de diversos argumentos e com base na CF/88 e no decidido nos julgados citados, sua tese de que a autuação não prospera por desatendimento ao princípio do contraditório, uma vez que os fatos do processo principal ainda não estão definitivamente decididos. Sobre o PIS, discorre a respeito da Lei Complementar nº. 7/70 e argui a inconstitucionalidade dos Decretos-lei nºs. 2.445/88 e 2.449/88. Quanto à Contribuição Social adiciona a arguição da invalidade da autuação, haja vista estar questionando a própria contribuição na justiça, o que violenta seus direitos constitucionais."

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ANULADA

"O julgador de primeira instância manteve parcialmente o lançamento, nos seguintes termos:

1.1) Omissão de receitas de variação monetária ativa - depósitos judiciais:

- mantém a exigência, acolhendo o Parecer CST nº. 811/83, do qual transcreve os itens 7 a 12.

1.2) Omissão de receitas de variação monetária - mútuo entre coligadas:

- acolhe o argumento da autuada, mas recalcula a exigência com base no BTNF de 15 de junho de 89 (BTNF = 1,4103), abandonando o BTN *pro rata* utilizado pela empresa;

- remanesceu a parcela de NCz\$ 18.128,23.

2.1) Despesas indedutíveis - excesso de remuneração de dirigentes:

- a obrigatoriedade de adição do excesso de remunerações adviria do art. 29, do DL 2.341/87;

- tendo sido constatado pagamento de remunerações superiores ao limite mínimo individual (15 vezes o valor do limite de isenção da tabela da retenção na fonte), a autuação deve ser mantida;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

- a autuada não teria contestado os valores apontados pela fiscalização, limitando-se a levantar questões de ordem constitucional, às quais não lhe competiria apreciar.

2.2) Despesas indedutíveis - provisão para contribuição social discutida na justiça:

- a Lei nº 6.404/76 vincularia a dedução de uma despesa às características de materialidade e de certeza da ocorrência do correspondente gasto;

- questionando a obrigação na Justiça, teria ficado caracterizada a incerteza do dispêndio, fato impeditivo da sua dedutibilidade;

- além disso, o Regulamento do Imposto de Renda apenas permitiria dedução das provisões expressamente previstas no seu art. 220.

3.1) Despesas indedutíveis - serviços prestados:

- manteve a glosa das despesas com os Srs. Djacir e José Josimar porque a empresa não teria anexado qualquer documento que comprovasse a sua alegação de que os mesmos teriam prestado serviços na área de controle financeiro, implantação de controles e supervisão de vendas;

- manteve também a glosa de despesas referentes à Sra. Maria Djada, pois entendeu que faltariam documentos de prova, como a procuração investindo-a para as tarefas que teria executado, bem como das deduções inerentes à sua atividade (ISS, INSS, ...).

4.1) Compensação indevida de prejuízos:

- manteve o lançamento, pois o procedimento estaria previsto no art. 382, parágrafo 1º., e art. 676, inciso III, do RIR/80, devendo o fisco, à luz das infrações apuradas nos períodos fiscalizados, recompor o lucro real da empresa, de maneira a reduzir os prejuízos apurados na proporção das irregularidades constatadas.

Assim, julgou o feito procedente em parte, ajustando os lançamentos reflexos ao decidido acima. A ciência da decisão foi dada em 21/07/95 (AR fls. 163).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

DO PRIMEIRO RECURSO VOLUNTÁRIO

*A autuada recorreu a este Conselho (fls. 164-182) em 08/08/95. A data está grafada à lápis na peça recursal; porém o despacho da autoridade preparadora às fls. 183 é datado de 15/08/95.

A peça recursal contém os seguintes questionamentos:

1.1) Omissão de receitas de variação monetária ativa - depósitos judiciais:

- a decisão monocrática seria nula, pois o julgador *a quo*, ao limitar-se a transcrever o Parecer CST 811/83, teria alterado os fundamentos do Auto de Infração e não teria enfrentado os argumentos de defesa de que correção monetária não é renda;

- o Auto de Infração não teria logrado estabelecer pertinência entre os fundamentos legais elencados e os fatos narrados;

- o julgador teria tentado suprir a falha, de forma a fundamentar a ação fiscal; citou jurisprudência desta Câmara (Ac. 103-11.228 e 103-11.961) para comprovar sua tese;

- o procedimento da recorrente atenderia aos julgados acima, pois ela teria debitado a conta de resultados e creditado a conta de Passivo Circulante, bem como debitado Ativo de Longo Prazo e creditado a conta Bancos, sendo que as contas de Ativo de Longo Prazo e de Passivo Circulante não teriam sido corrigidas.

1.2) Omissão de receitas de variação monetária - mútuo entre coligadas:

- o Auto de Infração não conteria o dispositivo de lei que determinaria a imposição de tributação da correção monetária sobre contratos de mútuo com empresas coligadas;

- os artigos do RIR/80 mencionados (art. 154, 155, 157 parágrafo 1º, 253, 254 inciso I e 387 inciso II) seriam meras disposições regulamentares;

- não invocando a lei que a obrigaria a corrigir o mútuo e não havendo indexador contratual específico, lícita seria a utilização do BTN *pro rata tempore*;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

- trouxe jurisprudência no sentido de declarar-se nulidade de Auto de Infração que não indique o dispositivo legal infringido.

2.1) Despesas indedutíveis - excesso de remuneração de dirigentes:

- o julgador não teria enfrentado as razões da defesa, mesmo que estas fossem de natureza constitucional;

- entende nula a decisão recorrida.

2.2) Despesas indedutíveis - provisão para contribuição social discutida na justiça:

- retoma a tese da inexistência da disponibilidade dos depósitos judiciais;

- reforça seu entendimento que a despesa com a provisão da CSL era revestida de materialidade e certeza do gasto;

- somente após recuperada a despesa, esta integraria a base de cálculo do imposto;

- trouxe jurisprudência administrativa que define a ocorrência do fato gerador como motivadora da dedutibilidade de despesa tributária.

3.1) Despesas indedutíveis - serviços prestados:

- novamente, alega que a decisão não teria enfrentado os argumentos de defesa, limitando-se a repetir a fórmula sintética da autuação;

- retoma os argumentos da peça impugnatória, basicamente fundados na necessidade da despesa, na não-comprovação de que os serviços não teriam sido prestados, na não obrigatoriedade de instrumentos formais para comprovar o contrato;

- trouxe jurisprudência no sentido de permitir aos sócios serem remunerados por serviços efetivamente prestados e inerentes às suas qualificações profissionais, escapando dos limites estabelecidos pelo art. 23 do RIR/80;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20

Acórdão nº : 103-20.477

- ao fisco caberia a prova da inidoneidade da operação, trazendo jurisprudência e doutrina em seu favor.

4.1) Compensação indevida de prejuízos:

- apenas afirma que a subsistência desta infração depende da manutenção das anteriores.

Com relação aos lançamentos reflexos, também entende que não houve apreciação dos argumentos apresentados, haja vista que o julgamento recorrido limitou-se a fazer referência na ementa da decisão, sem desenvolver qualquer argumentação ou fundamento para confrontar as razões de defesa. Retoma seus argumentos contrários à autuação reflexa.

Ao fim, conclui a recorrente que, 'como foi indicado, em muitos pontos, o julgamento recorrido deixou de examinar especificamente o que foi posto na defesa com sustentação doutrinária e jurisprudencial'.

Desfecha sua peça, pleiteando a nulidade do procedimento ou a declaração de sua improcedência."

DA NOVA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Os autos retornaram à DRJ em Fortaleza que, mediante despacho de fl. 205, determinou a realização de diligência fiscal, à fl. 205, para as seguintes verificações:

- se as provisões constituídas para o pagamento dos tributos/contribuições questionados judicialmente, sofreram ou não, atualização monetária;

- se o contrato social, vigente na data do encerramento dos períodos-base de 1990 a 1991, previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio quotista, do lucro líquido apurado, para fins de tributação pelo ILL, prevista no art. 35 da Lei nº 7.713/88.

Em 13/03/2000, a DRJ Fortaleza proferiu nova decisão de primeira instância, cujos fundamentos sintetizam-se nas ementas a seguir transcritas:



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

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

***Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 1989, 1990, 1991, 1992**

Ementa Omissão de Receitas. Variação Monetária Ativa. Depósitos Judiciais.

Cabível o não reconhecimento das variações monetárias ativas de depósitos judiciais quando, simetricamente, também não são contabilizadas as variações monetárias passivas das dívidas tributárias a eles correspondentes.

Tributação Reflexa.

Contribuição para o Programa de Integração Social. Contribuição Social sobre o Lucro.

Aplicam-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

Imposto de Renda na Fonte.

É indevida a incidência do imposto previsto no art. 35 da Lei nº 7.713/88, quando não se comprova que o contrato social atribui disponibilidade imediata dos lucros aos sócios, no encerramento do período-base.

Multa de Lançamento de Ofício. Aplicação Retroativa de Multa Menos Gravosa.

A multa de lançamento de ofício de que trata o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, equivalente a 75% do imposto, sendo menos gravosa que a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, aplica-se retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

Juros Calculados com Base na Variação da TRD.

Com fundamento na determinação contida no artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 032/97, é de se cancelar a parcela do crédito tributário correspondente à exigência da Taxa Referencial Diária - TRD, no período de 04.02.91 a 29.07.91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Exercício: 1989, 1990, 1991, 1992

Ementa: Nulidade.

Não provada violação das disposições contidas no art.142 do CTN, nem dos arts.10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento formalizado através de auto de infração.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Exercício: 1989, 1990, 1991, 1992

Ementa: Apreciação de Inconstitucionalidade ou Ilegalidade de Normas Tributárias.

Falece competência à Autoridade Administrativa para apreciar inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias.

Lançamento procedente em parte*

DO NOVO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 23/03/2000, a contribuinte protocolizou recurso voluntário contra a nova decisão em 24/04/2000, às fls. 312-326, acompanhado dos comprovantes do depósito recursal de 30% da exigência, fls. 327-328.

Aduz a recorrente, em resumo, que:

Variação monetária ativa - mútuo entre empresas coligadas

- o novo julgamento, assim como o anterior que foi anulado exatamente por lhe faltar atendimentos aos princípios da ampla defesa e do contraditório, não enfrenta a afirmativa da defesa de que, na forma do art. 43 nº 1 do CTN, *"correção monetária não constitui renda e, portanto, não está sujeita à incidência do imposto"*;

- na verdade, deixa o julgamento recorrido de examinar as lições doutrinárias e jurisprudenciais no sentido de não se ter, juridicamente, como renda, a correção monetária;

- assim como fizeram os autuantes, o julgador de primeira instância na decisão que foi anulada, a nova decisão quer impor ao contribuinte incluir em seus contratos de mútuos com empresas coligadas clausula



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

de correção monetária, e sobre a eventual variação desta, fazer incidir o imposto de renda, *"sem apontar qual o dispositivo de LEI que determina tudo isto"*;

- ao contrário do que diz o julgador de primeira instância, a recorrente, não questiona, apenas, a operacionalidade da correção monetária, embora tenha se demorado em demonstrar que, mesmo sem ter obrigação legal de adotar tal procedimento, os mútuos celebrados tiveram correção monetária;

- não pode a autoridade julgadora deixar de examinar os fundamentos da defesa contra a tributação da correção monetária, apenas porque, o contribuinte houve por bem submeter-se a essa tributação, para imputar obrigação de considerar no mútuo um indexador que não compõe a natureza do contrato e, nenhuma leis o impõe;

- conforme ensinamento doutrinário já confirmado em sedimentada jurisprudência, inclusive dos Tribunais Federais, é nulo o auto de infração que não contem a indicação dos dispositivos de lei que impõem a conduta reclamada, diante das garantias constitucionais da reserva legal, da ampla defesa e do contraditório;

- exigir o que não esteja determinado expressamente em lei constitui ato nulo por violar o princípio da reserva legal;

Excesso de remuneração de dirigentes

- diz a decisão recorrida que, diante do art. 29 do Decreto-lei nº 2.341/87, o excesso a qualquer dos limites (Individual, colegial, em fluência do lucro real), deve ser adicionado ao lucro líquido para efeito de tributação. Afirma a decisão que as questões de inconstitucionalidade levantadas na defesa contra as referidas normativas, não podem ser consideradas, por faltar à autoridade administrativa competência para examiná-las, o que somente pode ser feito pelo Judiciário. Na verdade, essa mera afirmativa não atende ao princípio da ampla defesa, do contraditório, da motivação, porque o julgador deixou de examinar as razões jurídicas apresentadas na defesa quanto à imputação de indedutibilidade das remunerações pagas aos dirigentes;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

- trata-se, portanto, de conduta omissiva que além de significar violação do dever funcional, ainda induz nulidade ao julgamento por deixar de atender a garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório;

- inaceitável, pois, a conduta administrativa anunciada que importa em negar o exame do direito constitucional invocado por mera conveniência do interesse material de arrecadar, pois, qualquer tipo de juízo de conveniência que se contraponha aos direitos e garantias constitucionais ou implique em prejuízos que possam ser evitados para o administrado constitui típico desvio de poder;

- o julgador de primeira instancia declaradamente deixou de examinar as razões jurídicas apresentadas na defesa quanto a imputação de indedutibilidade das remunerações pagas aos dirigentes, alegando fugir à sua competência decidir sobre a matéria envolvendo arguição de inconstitucionalidade. Tem-se explicitado, portanto, de conduta omissiva que além de significar violação do dever funcional, ainda induz nulidade ao julgamento;

- existe, sobre a matéria, manifestação do Tribunal Federal de Recursos, tratando especificamente da dedutibilidade de remuneração paga a sócios, por serviços realizados, cuja ementa, tem, entre outras, a seguinte declaração: *"A remuneração paga a sociedade a seus sócios não dirigentes, por serviços efetivamente prestados, inerentes às suas qualificações profissionais, não está sujeita aos limites estatuídas no art. do 23 do Decreto nº 85.450/80 e pode ser deduzida, como despesa., do lucro operacional"*;

Despesas indedutíveis de serviços prestados

- o julgamento recorrido rejeitou a dedutibilidade de despesas de prestação de serviço, por não terem sido apresentados contratos escritos, acolhendo apenas a defesa em relação a pessoas que tinham vínculo expresso em instrumento escrito. Insiste a autoridade julgadora na tese de que existe *insuficiência* de *elementos* que comprovem a efetiva prestação de serviços, significando uma inversão do ônus da prova, pois, a rejeição da materialidade dos documentos e registros apresentados pelo administrado pressupõe que possa a autoridade fiscal demonstrar a existência de falsidade ideológica;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

- trata-se de remuneração de serviços extraordinários prestados por acionistas o que, foi impugnado pelos autuantes com o argumento de que não existindo contratos que determinassem o vínculo empregatícios, os recibos de pagamento não constituíam documentos hábeis à comprovação efetiva prestação de serviços. O julgamento recorrido não enfrentou os fundamentos da defesa, não examinou as disposições constitucionais invocadas e, muito menos, as decisões da jurisprudência indicadas. Limita-se em repetir a fórmula sintética da autuação ao impugnar a dedutibilidade dessas despesas;

- a impugnação se fundamenta, principalmente, na argüição e idoneidade dos documentos que provam a prestação dos serviços, impõe-se considerar que, não pode o Fisco desconsiderar recibos ou declarações para proceder glosa e conseqüente lançamento suplementar, sem contrapor elemento seguro de prova dessa suposta inidoneidade;

Compensação de prejuízo fiscal

- a imputação de compensação indevida de prejuízo fiscal é decorrente da regra de recomposição do lucro fiscal, donde demonstrada a improcedência das imputações, tem-se, excluída a glosa referente aos exercícios de 1989 e 1990, restando, sem qualquer serventia os quadros oferecidos no julgamento, quanto a esse item;

Lançamentos reflexos

- o julgamento reconhece a existência de inconstitucionalidade já declarada pelo Supremo Tribunal Federal em relação quais tiveram sua aplicação suspensa pela Resolução nº 49, de 9/10/95 do Senado, e, por conseqüência, a Ofalta de fundamento legal para a exigência do PIS relativamente aos exercícios de 1989 a 1992, feita por via de lançamento reflexo. Pretende, todavia, dar suporte legal a autuação no que concerne ao procedimento reflexo, invocando, o art. 9º, §1 do Decreto 70.235/72 com a redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93, para autorizar a cobrança da Contribuição Social sobre o lucro líquido. Em primeiro lugar, note-se que a autuação não invocou esse dispositivo legal e, que, na verdade, a sua versão dada em 1993 não serve para oferecer legalidade a procedimento que alcança situações anteriores a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

1993. Em segundo lugar, essa norma legal superveniente conflita com o art.151 do CTN, pois, quando este declara que a impugnação ao lançamento suspende a exigência fiscal, está, significando, que tal exigência não pode ser considerada em favor da Fazenda Pública. Em terceiro lugar, e claro que a autuação reflexa ofende ao direito de defesa constitucionalmente garantido, ao princípio da presunção de inocência, a garantia do devido processo legal, pois, na prática, significa atribuir efeito concreto ao lançamento principal, quando este se foi objeto de apuração;

- a invocação de acórdãos da Jurisprudência administrativa, cuja ementa o julgamento transcreve não se presta para dar sustentação à tese adotada, pois, dela emerge, exatamente, a aceitação do lançamento reflexo, quando exista estreita relação de causa e efeito entre o processo matriz e o reflexo, em sendo mantida a exigência no processo principal. Quando se faz a autuação principal, esta carece de qualquer legitimidade enquanto não for apurada a imputação, se houver impugnação do sujeito passivo e, formular uma nova autuação com base nessa primeira, antes de apurada a sua legitimidade e materialidade, implica em violar garantias e princípios constitucionais. Na verdade, mais uma vez, o julgamento recorrido deixou sem exame e confrontação a arguição da defesa, feita com invocação de Jurisprudência, de ser juridicamente inviável a chamada tributação reflexa;

Multa de lançamento de ofício

- o julgamento recorrido reduz a multa de lançamento de ofício de 100% para 75% mas, esta, mesmo na hipótese de procedência e legitimidade das imputações mantidas, se faz ofensiva aos direitos constitucionais do administrado pela sua excessiva onerosidade.

Juros de Mora TRD

- ao recusar legitimidade para aplicar-se a TRD como taxa de juros de mora, o julgamento diz que devem ser calculados conforme a legislação aplicável, sem, contudo, especificar qual é ela, o que impede a defesa de questionar especificamente, bastando, portanto, arguir que o CTN estabelece serem de 1% tais juros e que a CF/88 veda juros além desse limite;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

Inovações do julgamento

- a decisão recorrida alterou e até mesmo supriu indicação de fundamentos legais que não foram apresentados na autuação. Vê-se do auto de infração, que os autuantes invocaram para fundamento da autuação disposições regulamentares (RIR/80-Dec.85.450/80) e normas legais variadas, sem especificar a pertinência de cada uma com o fato narrado, o que torna sem base jurídica a autuação, diante do princípio da legalidade e da tipicidade fiscal;
- o julgamento de primeira instância, tentando suprir essa falha jurídica da autuação, invoca, além dos mencionados dispositivos regulamentares, normas legais que pretende sejam incidentes no caso, de modo a fundamentar a ação fiscal;
- no caso presente, tem-se, apenas a rejeição subjetiva de afirmativas e registros da escrita comercial do contribuinte, o que resulta em mera presunção que ele fez, procedimento que não configura elemento seguro de prova e, muito menos, indicio de falsidade ou inexatidão. Desde que o contribuinte apresentou declaração e respondeu aos pedidos de esclarecimentos, inclusive apoiado em documentos de seu acervo, tem a autoridade fiscal o ônus da prova de suas suspeitas ou afirmações. Conforme doutrina e jurisprudência correntes, não se admite a imputação fiscal por mera presunção;
- a imputação fiscal contra a qual se reclama está lastreada no entendimento de que pode ser desconsiderada a operação declarada pelo contribuinte, por não haver sido adotada uma forma que a autoridade lançadora entende adequada. Tanto a doutrina, como o Judiciário afirma que, sem existir uma lei estabelecendo especificamente determinada forma para um negócio, não pode a autoridade lançadora do imposto de renda desconsiderar tal operação, porque implicaria em atentado a liberdade de contratar. A Justiça Federal também vem repudiando a tributação do imposto de renda pretendida à base de presunções, fundadas em suspeições relativas aos negócios declarados;
- a autoridade lançadora somente pode impor restrições ou exigências fiscais nos estritos moldes específicos da lei e nunca por decorrência do juízo ou vontade que estabeleça na falta de um específico comando



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

legal . A prevalência do arbitrio do agente lançador desmonta a segurança jurídica emergente do sistema constitucional tributário;

Ampla defesa e contraditório

- Em muitos pontos, o julgamento recorrido deixou de examinar especificamente o que foi posto na defesa com sustentação doutrinária e jurisprudencial. Sem a confrontação, ponto por ponto, do que foi argüido na defesa, não se tem o contraditório, para legitimar a decisão contrária à parte. Aplicam-se ao julgamento administrativo, os princípios de direito processual que asseguram a ampla defesa e o contraditório,. Nos quais se tem como requisito de validade da decisão que sejam examinados e enfrentados todos os fundamentos de fato e de direito invocados; fundamentar uma decisão significa oferecer razões de fato e de direito, depois de enfrentar todas as questões levantadas pela parte, especialmente quando constituem pontos de relevância para a defesa, sem o que, tem-se a nulidade do ato decisório .

Ao final requer sejam apreciadas todas as suas razões, para, decretar-se a nulidade do procedimento ou, então, declarada a sua improcedência por falta de condições jurídicas para prevalecerem as imputações.

Requer, ainda, seja comunicado a inclusão do recurso em pauta de julgamento, para que possa fazer sustentação oral de suas razões.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator

O recurso voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, retorna o presente processo à apreciação deste Colegiado que, mediante Acórdão nº 103-19.138, acolheu preliminar de nulidade, determinando fosse proferida nova decisão de primeira instância.

No segundo julgamento, a DRJ Fortaleza cancelou as exigências do PIS e do IR-Fonte, excluiu a cobrança de juros de mora pela TRD de fevereiro a julho de 1991 e reduziu a multa de ofício de 100% para 75% (Lei 9.430/96, artigo 44), no exercício de 1992. No que tange as infrações autuadas, a decisão monocrática manteve a tributação das seguintes matérias: 1) variação monetária ativa sobre mútuos com coligadas no ano de 1989; 2) glosa despesas relativas a serviços prestados por determinadas pessoas físicas; e, 3) adição ao lucro real do excesso da remuneração dos dirigentes. Por fim, foi ajustada a glosa de compensação de prejuízos nos exercícios de 1991 e 1992.

Em sua extensa peça recursal a contribuinte contesta integralmente a parcela da exigência que foi mantida em primeira instância. Porém, antes de enfrentar o mérito, passo a apreciação das preliminares suscitadas.

1) DAS PRELIMINARES

O digno representante da recorrente solicitou ao final da peça recursal a comunicação da inclusão do recurso em pauta de julgamento para que fazer sustentação oral. Consoante artigo 19 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial MF nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98), anexo II, a pauta de julgamentos deve ser afixada em local visível e publicada no Diário Oficial da União com, no mínimo oito dias de antecedência. Tais procedimentos foram realizados. O Regimento não prevê a comunicação pessoal, ou via postal, ao recorrente. Portanto, o pleito da recorrente de ser cientificada da data do julgamento foi atendido, na forma da legislação.

A recorrente repisou algumas das preliminares trazidas no primeiro recurso interposto. Assim, por pertinentes, transcrevo as razões de decidir por mim adotadas no voto do já citado Acórdão nº 103-19.138:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

"[...]

Início o voto abordando as prejudiciais levantadas na peça impugnatória. Sintetizando as preliminares suscitadas pela recorrente, temos que:

- a decisão recorrida não teria apreciado as razões de defesa referentes à correção monetária dos depósitos judiciais, inclusive aquelas de ordem constitucional;
- além disso, a decisão teria até modificado o lançamento original;
- o Auto de Infração não conteria o enquadramento legal do mútuo, ou pelo menos em consonância com a descrição dos fatos;
- a decisão não teria enfrentado os argumentos de defesa, em relação às despesas indedutíveis (excesso de pró-labore e serviços prestados);
- os argumentos referentes aos lançamentos reflexos não teriam sido apreciados.

Com relação às duas primeiras preliminares, entendo que não prospera o entendimento do patrono da recorrente. Ele parece ter se impressionado de maneira exagerada com o fato do julgador monocrático ter transcrito os itens 7 a 12 do PN 811/83. O citado Parecer é absolutamente cabível à situação fática descrita no Auto de Infração. Eu diria que a situação é idêntica. As partes transcritas refutam os argumentos da recorrente e, como não há truncagem do texto, elas dão uma linha coerente e completa a respeito da autuação. Não há dúvidas que os itens 7 a 12 do Parecer transcrito esgotam o assunto. O Parecer é mera interpretação de norma legal e como tal foi utilizado na decisão. Assim, sob esse prisma, não vejo como anular a decisão à luz das preliminares 1 e 2, retro descritas.

Com relação à alegada falta de enquadramento da infração relacionada ao mútuo vê-se às fls. 05 que os artigos 253 e 254 do RIR/80, citados na capitulação legal, têm total relação com os fatos descritos. Ademais mesmo que se considere que a capitulação legal está incompleta este não é motivo, suficiente de *per si*, para ser declarada a nulidade do lançamento, haja vista que os fatos estão perfeitamente descritos. A consistência ou não deste com o suporte fático deve ser tratada como questão de mérito. Assim, não vejo condições de nulidade ou anulabilidade do lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

Quanto à alegada falta de apreciação dos argumentos de defesa em relação às despesas indedutíveis, verifico que grande parte destas está em reafirmar a tese da sua dedutibilidade à ótica dos preceitos constitucionais (confisco, ...) e na desobrigatoriedade de um instrumento formal para comprovar contratos. Quanto à primeira esteve bem o julgador monocrático, quando reservou esse tipo de discussão ao Poder Judiciário. Seguiu a autoridade monocrática a caudalosa jurisprudência deste Colegiado. Quanto à segunda objeção da recorrente, o julgador de primeiro grau parece ter acatado as suas razões. Não mais faz referência à falta de contrato escrito como motivadora da glosa das despesas. Quanto aos Srs. Djacir e José Josimar afirmou que "a empresa não apresentou documentação comprobatória que corroborasse as alegativas apresentadas" e, em relação à Sra. Maria Djada, elencou uma série de documentos que considerou necessária para a comprovação da prestação de serviços (fls. 158). A exigência de instrumento escrito comprobatório esvaneceu-se na decisão. Assim, entendo que o julgador *a quo* não tenha abordado o assunto pelo simples motivo de ter concordado com o patrono da recorrente. Manteve a exigência por insuficiência de provas e não pela inexistência de contrato escrito. Não vejo possibilidade de anulação de sua decisão.

Finalmente, a decisão não teria abordado os argumentos de defesa quanto aos lançamentos reflexos. Neste aspecto, entendo cabível o pleito da recorrente.
[...].

Nos dois últimos tópicos da peça recursal, sob os títulos "inovações do julgamento" e "ampla defesa e contraditório", a recorrente aponta outras prejudiciais ao julgamento de primeira instância que passo a apreciar.

Aduz a recorrente que o julgador monocrático deixou de examinar as considerações doutrinárias e jurisprudenciais posta na peça impugnatória.

Ao contrário do que afirma a recorrente, o julgador monocrático e o relator não estão obrigados a redigir a decisão atentando para cada uma das indagações levantadas. Cabe sim apreciar todos os itens/aspectos do auto de infração e da defesa, em torno dos quais foi instaurada a lide, podendo formar livremente seu convencimento, consoante artigo 29 do Decreto 70.235/72, e decidir a quem cabe razão.

Neste contexto, a decisão guerreada atendeu perfeitamente seus objetivos deixando claro que no entendimento da Delegacia da Receita Federal em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

Fortaleza - CE foram corretas as glosas e a variação monetária ativa tributadas nos autos de infração.

Equivoca-se também a impugnante ao afirmar que a exigência está calcada em presunções. Pelo Contrário. O fisco fez prova da insuficiência da correção monetária dos mútuos e do excesso da remuneração de dirigentes. Por sua vez a contribuinte não fez prova bastante da efetividade e necessidade dos serviços de terceiros cujas despesas foram glosadas.

A recorrente também alega que a decisão de primeira instância alterou, completou e até supriu os fundamentos legais indicados no auto de infração. Assim, não entendo, em nenhuma das matérias cuja exigência foi mantida em primeira instância ocorreu alteração dos fundamentos jurídicos do auto de infração. Toda legislação citada na decisão de primeira instância, leis, instruções normativas e pareceres, está em consonância com a acusação fiscal. Tratam-se de razões decidir e não complemento do auto de infração, até porque as irregularidades apontadas pelo fisco estão precisamente descritas no termo de descrição dos fatos e enquadramento legal, às fls. 05-09. Tanto isso é verdade que, desde a peça impugnatória, a contribuinte pode se defender plenamente das acusações.

A única deficiência na capitulação legal do auto de infração ocorreu em relação à matéria "variação monetária ativa a menor sobre empréstimos a coligada", a fiscalização deixou de informar na capitulação legal o artigo 21 do Decreto-lei 2.065/83. Contudo, tal insuficiência não trouxe prejuízo à defesa da contribuinte, conforme abordarei a diante neste voto.

Registre-se que as alegações da recorrente quanto ao aperfeiçoamento do auto de infração pela decisão monocrática são de cunho de genérico, ou seja, a peça recursal não aponta objetivamente em qual matéria teria havido a inovação nos fundamentos jurídicos.

Rejeito, pois, todas as preliminares e prejudiciais argüidas no recurso ora apreciado.

2) DO MÉRITO

Variação monetária ativa - empréstimo de mútuo

A recorrente inicia sua contestação contra este item afirmando que não foi apreciada sua alegação no sentido de que "na forma do art. 43 nº 1, do CTN,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

correção monetária não constitui renda, e portanto, não está sujeira à incidência do imposto".

De fato, a recorrente fez tal alegação, que consta do relatório da decisão monocrática, fl. 284.

A obrigação de corrigir certas contas do ativo advém de determinação legal expressa, conforme artigo 347 do RIR/80 e artigo 396 do RIR/94, cuja matriz legal é a Lei nº 7.799/89.

É preciso aqui delimitar a competência do julgador administrativo, ressaltando sua vinculação. Não lhe cabe questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal. A análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário. Nesse sentido é vasta a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes.

A autoridade administrativa, por força de sua subordinação ao poder vinculado ou regrado, deve limitar-se à aplicação da lei, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da legalidade ou constitucionalidade da norma legal. Sobre este princípio vale transcrever as palavras do mestre Helly Lopes Meirelles: "*O agente público fica inteiramente preso ao enunciado da Lei, em todas as suas especificações... a liberdade de ação do administrador é mínima, pois terá que se ater à enumeração minuciosa do Direito Positivo.*" (Meirelles, Helly Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 19ª ed. - São Paulo, Revista dos Tribunais, 1994, pág. 101).

A Portaria MF nº 609/79 trata da matéria, nos seguintes termos:

I - A interpretação da legislação tributária promovida pela Secretaria da Receita Federal, através de atos normativos expedidos por suas Coordenações, só poderá ser modificada por ato expedido pelo Secretário da Receita Federal.

II - Os órgãos do Ministério da Fazenda que discordarem do entendimento dos atos normativos referidos no item anterior deverão propor sua alteração ao Secretário da Receita Federal."

O dever de observância das normas abrange também os atos da Secretaria da Receita Federal – SRF :

"Portaria SRF nº. 3608/94 - O Secretário da Receita Federal, no Uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto nos artigos 2º., 3º. , 5º. e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

6º. da Portaria 384, de 29 de junho de 1994, do Ministro da Fazenda resolve:

IV - Os Delegados da Receita Federal de Julgamento observarão preferencialmente em seus julgados o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, expresso em Instruções Normativas, Portarias e despachos do Secretário da Receita Federal, e em Pareceres Normativos, Atos Declaratórios Normativos e Pareceres da Coordenação Geral do Sistema de Tributação. "

O julgador de primeira instância deixa clara sua vinculação no contexto dos fundamentos da decisão monocrática, fl. 294 (3º parágrafo), bem como na ementa, à fl. 280, onde, em resumo, assevera:

"Apreciação de Inconstitucionalidade ou Ilegalidade de Normas Tributárias.

Falece competência à Autoridade Administrativa para apreciar inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias."

Cabe também ressaltar que a instauração do contencioso administrativo é uma opção do contribuinte e não excluiu a soberana apreciação do poder judiciário, se provocado. Portanto, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa e ao contraditório quanto a autoridade administrativa deixa de manifestar-se acerca da legalidade ou constitucionalidade de dispositivos legais em vigor.

Outrossim, cumpre esclarecer que no regime de apuração do imposto de renda denominado "lucro real", adotado pela contribuinte, a correção monetária das contas do ativo é tratada como receita apenas por convenção legal, da mesma forma que as variações monetárias passivas e correção monetária das contas do patrimônio líquido recebem o tratamento de despesas. Em realidade não se tributa a correção monetária o que se faz é "assegurar a neutralidade das demonstrações financeiras da pessoa jurídica, face aos efeitos da inflação, o que só acontece se mantido o equilíbrio na correção das contas credoras e devedoras". Exemplificando, vejamos a própria situação fática dos autos: no balanço patrimonial da empresa, a contrapartida da importância que foi objeto do mútuo reflete-se nas contas do patrimônio líquido, sobre as quais foi calculada e apropriada "correção monetária de natureza devedora". Portanto, caso não fossem também corrigidos os contratos de mútuo, haveria distorção na apuração do lucro real.

Quanto a capitulação legal da infração, de fato, deixou de constar, à fl. 05, o artigo 21 do Decreto-lei 2.065/83, que determina a correção monetária dos mútuos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

entre pessoas jurídicas ligadas e o artigo 1º da Lei 7.799/89, que instituiu o BTN-F como fator de correção. Porém a contribuinte efetuou a correção dos mútuos, mas a menor, logo, tinha conhecimento da legislação. Neste contexto, a insuficiência no enquadramento legal não lhe trouxe prejuízo, ainda mais diante da precisa descrição das irregularidades no corpo do auto de infração. Amparando este entendimento, a título ilustrativo, transcrevo a seguir ementa do Acórdão nº 104-13.575 proferido pela Quarta Câmara deste Conselho :

"CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - A ausência de dispositivo legal infringido ou mesmo a sua citação de maneira inadequada não enseja a nulidade do auto de infração, quando a descrição dos fatos autoriza o sujeito passivo a exercer amplamente seu direito de defesa, provado esse aspecto pelas alentadas petições apresentadas nas fases impugnatória e recursal." (ACÓRDÃO Nº.: 104-13.575, sessão de 20 de agosto de 1996).

No que tange ao cerne da exigência, entendo que o julgador de primeira instância apreciou adequadamente a matéria de fato, aplicando a legislação vigente, pelo que deve ser confirmada a parcela tributável remanescente de NCz\$ 18.128,23, mantida em primeira instância.

Despesa indedutível - excesso de remuneração de dirigentes

A decisão de primeira instância quanto a este item, traz a seguinte fundamentação:

"As remunerações de sócios, diretores, administradores e dirigentes de sociedades ou de titulares de firmas individuais são dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, desde que não sejam superiores aos limites fixados no artigo 29 do Decreto-lei nº 2.341/87.

Este artigo dispõe que existem três limites a serem observados cumulativamente pelas pessoas jurídicas, como seguem: a) limite individual; b) limite colegial e c) limite em função do lucro real. Quando ocorrer excesso de retirada em um, dois ou nos três limites fixados o valor a ser adicionado ao lucro líquido, na determinação do lucro real, será aquele que apresentar o maior excesso.

No presente caso a fiscalização concluiu acertadamente que houve excesso de retirada com relação ao limite mínimo individual ,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

correspondente a 15 vezes o valor do limite mínimo da tabela para desconto do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos do trabalho assalariado que estiver em vigor no mês da prestação dos serviços, conforme demonstrado no Auto de Infração, fato não contestado pela impugnante, que se limitou a levantar questões de constitucionalidade da matéria, tal arguição não pode ser oponível na esfera administrativa por transbordar os limites de sua competência o julgamento de matéria do ponto de vista constitucional a qual fica adstrita ao poder judiciário."

Tais fundamentos não merecem reparos. A adição ao lucro real do excesso de remuneração de dirigentes, para fins de apuração do lucro real, advém de dispositivo legal expresso, 29 do Decreto-lei nº 2.341/87, devendo ser confirmada sua tributação, sendo este o entendimento predominante neste Colegiado. A título ilustrativo, transcrevo a ementa do Acórdão nº 102-28.249:

"REMUNERAÇÃO DE DIRETORES - A remuneração, a qualquer título, do diretor eleito em Assembléia Geral, com ata arquivada na Junta Comercial, está sujeita ao limite previsto no artigo 236 do RIR/80." (Ac. 1º CC 102-28.249/93 - DO 10/02/95).

Concluo, pois, que deva ser confirmada a decisão de primeira instância quanto a este item.

Glosa de despesas referente aos pagamentos efetuados aos Srs. Diacir Palácio de Queiroz, José Josimar M. Cardoso e Sra. Maria Djada Palácio Mesquita, por remuneração de serviços prestados

O fisco glosou as despesas por falta de comprovação da necessidade e efetividade da prestação dos serviços, conforme descrito no auto de infração (fls. 06-07).

Alega a recorrente que (verbis):

"Insiste a autoridade julgadora na tese de que existe insuficiência de elementos que comprovem a efetiva prestação de serviços, significando uma inversão do ônus da prova, pois, a rejeição da materialidade dos documentos e registros apresentados pelo administrado pressupõe que possa a autoridade fiscal demonstrar a existência de falsidade ideológica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

Cuidam-se, na verdade, de remuneração de serviços extraordinários prestados por acionistas o que, foi impugnado pelos autuantes com o argumento de que não existindo contratos que determinassem o vínculo empregatícios, os recibos de pagamento não constituíam documentos hábeis à comprovação efetiva prestação de serviços."

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", com também a comprovar a necessidade e a efetividade da prestação dos mesmos. A contribuinte apresentou esclarecimentos, fls. 21, alegando que as três pessoas prestaram serviços nas áreas de controle financeiros, implantação de controles de grupos e de supervisão de vendas, respectivamente. Esclareceu, ainda, que não formalizou contrato. Para comprovar a efetividade apresentou apenas cópias de "espelhos" de cheques, fls. 22-34, que teriam sido assinados pela Sra. Maria Djada Palácio Mesquita.

Ao contrário do que afirma o digno representante da recorrente, o ônus da prova da efetividade e necessidade dos custos e despesas contabilizados é do contribuinte, a quem cabe escriturar as despesas, observando as normas contábeis, e conservar a documentação probante, a disposição do fisco, consoante artigo 165 do RIR/80.

Na maioria das vezes 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/notas fiscais e até mesmo contratos, não atende aos preceitos da legislação, artigo 191 do RIR/80, e consolidada jurisprudência acerca da matéria. O contribuinte, quando intimado, 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



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

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

bens ou serviços eram necessários, normais e usuais na atividade da 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."

Quanto as provas apresentadas, entendo que foram adequadamente apreciadas pela decisão monocrática, cujos fundamentos, a seguir transcritos, devem ser confirmados.

"As despesas glosadas se referem a pagamentos efetuados aos Srs. DJACIR PALÁCIO DE QUEIROZ, JOSÉ JOSIMAR M. CARDOSO e MARIA DJADA PALÁCIO, em caráter remuneratório por serviços prestados à empresa sem a existência de contratos que determinem o vínculo empregatício, o tipo de serviço a ser prestado, etc., e sem comprovar a efetiva prestação dos serviços.

Compulsando-se os autos às fls. 20, observa-se que a empresa foi intimada a comprovar através de documentação hábil a efetiva prestação de serviços por parte dos senhores acima mencionados, bem como o vínculo empregatício existente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

A empresa apresentou os esclarecimentos solicitados através da documentação de fls. 21/34, alegando que MARIA DJADA PALÁCIO MESQUITA, DJACIR PALÁCIO DE QUEIROZ e JOSÉ JOSIMAR MAGALHÃES CARDOSO, prestaram à empresa no período em exame serviços, respectivamente, na área de controle financeiro, implantação de controles de grupo e de supervisão de vendas. Os referidos serviços foram prestados sem abrigo de contrato de prestação de serviços.

Para efeito de comprovação das tarefas realizadas, anexou cópias de documentos assinado por procuração pela Sra. MARIA DJADA PALÁCIO MESQUITA, quando da prestação dos serviços. Em relação aos Srs. DJACIR PALÁCIO DE QUEIROZ e JOSÉ JOSIMAR MAGALHÃES CARDOSO, a empresa não apresentou documentação comprobatória que corroborasse as alegações apresentadas.

No caso da Sra. MARIA DJADA PALÁCIO MESQUITA, a documentação apresentada indica que a mesma realizou tarefas na área de controle financeiro por procuração, conforme fls. 22/34, mas não acrescentou elementos que elidisse a fiscalização, porquanto não consta dos autos a referida procuração investindo-a de poderes para as tarefas por ela tidas como realizadas à época da prestação de serviços, bem como deduções inerentes a sua atividade, quando do recebimento de seus rendimentos (ISS, INSS, etc.).

Assim, diante da insuficiência de elementos que comprovem a efetiva prestação de serviços, rejeito as argumentações do impugnante, concluindo pela procedência da glosa efetuada neste item."

Na peça recursal aventa-se que a glosa teria se dado pela inidoneidade dos documentos comprobatórios. A afirmação é absolutamente imprópria. Em primeiro lugar as únicas provas apresentadas foram as cópias de espelhos de cheques que apenas contém a assinatura da Sra. Maria Najda. Documentos estes considerados insuficientes pela fiscalização, julgador monocrático e por este Relator. Caso a fiscalização considerasse as despesas inidôneas, aí sim deveria fazer prova da fraude, ou indício de fraude, aplicando a multa qualificada de 150% (artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96).

Assim sendo, quanto a este item, sou pela integral manutenção da glosa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

Glosa da compensação de prejuízos nos exercícios de 1991 e 1992

Este item da autuação do IRPJ é decorrente da alteração do lucro real da empresa nos anos-base de 1988 e 1989. Uma vez que a decisão monocrática efetuou o ajuste em relação às importâncias excluídas da tributação em primeira instância, considerando também que neste voto não está sendo dado provimento ao recurso voluntário, nenhum ajuste merece ser feito na aludida glosa.

Do lançamento reflexo – exigência da Contribuição Social

A recorrente parece não ter entendido bem o chamado “princípio da decorrência”, muito evocado nas decisões e acórdãos no âmbito do processo administrativo fiscal”.

A decorrência, ou lançamento reflexivo, sempre ocorre em relação aos fatos e às infrações apuradas, jamais em relação aos tributos, que são independentes entre si. Cada tributo tem sua legislação própria, hipótese de incidência e base de cálculo. A ligação entre eles pode ocorrer exatamente na composição da base de cálculo. A Contribuição Social, por exemplo, incide sobre o lucro líquido ajustado. Já o Imposto de Renda incide sobre o lucro real, que também parte do lucro líquido. Assim uma receita omitida, ou uma despesa glosada, altera o lucro líquido do período, ensejando a elevação da base de cálculo do IRPJ e também da Contribuição Social. Daí o princípio da decorrência: por economia processual, os autos de infração são reunidos no mesmo processo, bem como os elementos de provas comuns. Considerando-se procedente a infração imputada no imposto de renda, por lógica, também será procedente em relação à contribuição social, ou vice-versa, salvo se houver alguma particularidade na legislação de cada tributo quanto a matéria discutida.

Portanto, não se pode dizer que o lançamento da Contribuição Social é reflexo do Imposto de Renda, muito menos deve-se sobrestar a constituição do crédito tributário dos lançamentos decorrentes enquanto não julgado o matriz.

Pelo exposto, e considerando que a recorrente não trouxe qualquer alegação substantiva que ensejasse a improcedência do lançamento da Contribuição Social, cabe manter a exigência na forma ajustada pela decisão monocrática.

Da multa de ofício

A multa de ofício, no exercício de 1992, ano-base 1991, foi reduzida para 75% na decisão monocrática. A recorrente, no entanto, aduz que a exigência ainda



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

"se faz ofensiva aos direitos constitucionais do administrado pela sua excessiva onerosidade." Conforme já esclarecido neste voto, a exigência da multa *ex officio* nos percentuais estabelecidos no auto de infração decorrem de normas legais em pleno vigor, cuja apreciação da legalidade/constitucionalidade é exclusiva do poder judiciário.

Dos juros de mora com base na Taxa Referencial Diária

A decisão recorrida decidiu a matéria nos termos da jurisprudência deste Conselho, que foi referendada no artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 32/97, ou seja, excluiu sua exigência no período de fevereiro a julho de 1991. A recorrente alega que a decisão deixou de especificar a legislação aplicável, cerceando sua defesa. Ora, a Instrução Normativa SRF, nº 32/97, citada na decisão, foi publicada no Diário Oficial, amplamente divulgada aos Contribuintes.

a Impugnante sustenta que os juros moratórios exigidos por meio do lançamento sobejam o limite de 12% ao ano, estabelecido no artigo 192, § 3º, da Constituição Federal. Porém, há legislação que permite a cobrança de juros moratórios, pela forma intentada neste processo, mas combatida pela Autuada. A respeito, é curial ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a questão em Ação Direta de Inconstitucionalidade, proposta pelo Partido Democrático Trabalhista, firmou o entendimento - abaixo transcrito - de que tal dispositivo necessita de lei complementar específica para vigor. Como esta lei ainda não foi editada, abstenho-me de analisar o mérito da questão:

"DIREITO CONSTITUCIONAL - Adin - SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL - TAXA DE JUROS REAIS - QUESTÃO DE EFICÁCIA - PARECER SR Nº 70/88 - CONSTITUCIONALIDADE.

[...] 6. Tendo a Constituição Federal, no único artigo em que trata do Sistema Financeiro Nacional (art. 192), estabelecido que este será regulado por lei complementar, com observância do que determinou no "caput", nos seus incisos e parágrafos, não é de se admitir a eficácia imediata e isolada do disposto em seu parágrafo 3º, sobre taxa de juros reais (12% ao ano), até porque estes não foram conceituados. Só o tratamento global do Sistema Financeiro Nacional, na futura lei complementar, com a observância de todas as normas do "caput", dos incisos e parágrafos do artigo 192, é que permitirá a incidência da referida norma sobre juros reais e desde que também sejam conceituados em tal diploma. " (Ac. Do STF-Pleno -Mv, no mérito - Adin 4-7-DF - Rel. Min. Sydney Sanches -j 07.03.91 - Repte.: Partido



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.007642/93-20
Acórdão nº : 103-20.477

Democrático Trabalhista - PDT; Reqdo.: Presidente da República - DJU I 25.06.93, pp. 12637/8 - ementa oficial - Repertório IOB de Jurisprudência - 2ª quinzena de julho de 1993- nº 13/93, pág. 271).

O Código Tributário Nacional também não socorre a contribuinte. Senão, vejamos:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1o. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês." (Grifei).

Sem dúvida, o ato administrativo não fere a norma legal. Depreende-se, então, mais uma vez, que o inconformismo da recorrente se volta não contra o trabalho fiscal e sim contra a própria lei de regência, ao argumento de que esta arrosta a Constituição Federal. O que a recorrente pretende discutir não é o ato administrativo do lançamento, e sim a ilegalidade da norma de regência. Porém, repito, nosso sistema constitucional atribui tal competência exclusivamente ao Poder Judiciário, a quem deve recorrer a contribuinte caso persevere em seu entendimento.

3) CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

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


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER