



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Recurso nº : 113.209
Matéria : IRPJ e OUTROS - Exercícios: 1990 a 1992
Recorrente : CONSTRUTORA OAS LTDA.
Recorrida : DRJ em SALVADOR - BA
Sessão de : 16 de julho de 1998
Acórdão nº : 103-19.522

PRELIMINAR DE NULIDADE - Não há que se falar em anulação do feito quando o auto de infração foi lavrado com estrita observância das disposições do artigo 10 do Decreto nº. 70.235/72, especialmente quanto à descrição dos fatos e enquadramento legal. As causas de nulidade no processo administrativo fiscal, estão elencadas no artigo 59, incisos I e II, do Decreto nº. 70.235/72. Eventuais falhas ou excessos na interpretação da legislação tributária, atribuídas ao fisco, constituem matéria de mérito devendo cada caso ser apreciado individualmente pela autoridade julgadora. Preliminar rejeitada.

OMISSÃO DE RECEITAS - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES - O fato de o contribuinte não ter efetuado a baixa de adiantamentos de numerário recebidos de clientes, configura-se em forte indício de infração tributária, entretanto, cabe à fiscalização comprovar, efetivamente, a ocorrência de omissão de receitas. As presunções legais, que autorizam a inversão do ônus da prova ao contribuinte, são somente aquelas expressamente regulamentadas, dentre as quais não se inclui a aludida irregularidade.

POSTERGAÇÃO - CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO - Quando o lançamento de ofício se orientar pelo critério da postergação do pagamento do imposto, à luz do Parecer Normativo nº. 02/96, há que se admitir os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras, exigindo-se somente eventuais diferenças de imposto e de juros de mora pelo atraso no recolhimento, sob pena de se revelar incorreta a apuração do crédito tributário.

CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA - Exonera-se o correspondente crédito tributário quanto ao item em que constatada falha ou insuficiência na caracterização da irregularidade autuada, face à insegurança instalada, quer relativamente à ocorrência ou não de efeitos tributáveis, quer em relação ao *quantum debeat*, pois falece competência à autoridade julgadora para inovar ou aperfeiçoar o lançamento, seja modificando o enquadramento legal, seja a descrição dos fatos.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

bens ou serviços eram necessários, normais e usuais ao desenvolvimento das atividades da empresa.

CORREÇÃO MONETÁRIA DOS ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO - O ajuste determinado pelo artigo 39, §1º. do Decreto nº. 332/91 (adição ao lucro líquido do exercício da parcela de depreciação correspondente à diferença IPC/BTNF/90) há de ser pelo seu valor atualizado monetariamente sob pena de distorcer o sistema de correção monetária das demonstrações financeiras e a base de cálculo do imposto.

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.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - ILL - A exigência do Imposto de Renda na Fonte das sociedades por cotas de responsabilidade limitada, com fulcro no artigo 35 da Lei nº. 7.713/88, foi considerada inconstitucional pelo STF, quando não houver disposição expressa no contrato social para a distribuição automática do lucro aos sócios.

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 recusa 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 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).

LANÇAMENTOS REFLEXOS - REPERCUSSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ - Os valores das contribuições, cuja dedutibilidade é admitida pela legislação tributária para efeitos de apuração do lucro real, devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ, quando do lançamento *ex officio*, pois, seja o lançamento a cargo do sujeito passivo ou efetuado de ofício, a forma de apuração do lucro real é a mesma, partindo do lucro líquido do período.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

FINSOCIAL/FATURAMENTO, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E PIS/REPIQUE – DECORRÊNCIA - A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos litígios decorrentes quanto à mesma matéria fática.

Preliminares rejeitadas - Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA OAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelo sujeito passivo e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da tributação pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica as importâncias de NCz\$ 533.065.320,97; Cr\$ 13.712.322.256,08; e Cr\$ 142.796.733.628,31, nos exercícios financeiros de 1990, 1991 e de 1992, respectivamente, bem como reconhecer o direito à depreciação sobre os bens imobilizáveis indevidamente apropriados como despesas; excluir as exigências da contribuição ao FINSOCIAL e do Imposto de Renda na Fonte; ajustar as exigências da Contribuição Social e da contribuição ao PIS/REPIQUE em função do decidido em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica; ajustar a base de cálculo do IRPJ pela exclusão dos valores da Contribuição Social e da contribuição ao PIS exigidas reflexivamente; excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991; e reduzir a multa de lançamento *ex officio* para os percentuais de 50% (exercícios de 1990 e de 1991) e de 75% (exercício de 1992), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Conselheiros Victor Luís de Salles Freire, Sandra Maria Dias Nunes e Sílvio Gomes Cardozo, que proviam mais as verbas glosadas a título de "Honorários Advocatícios". O julgamento foi acompanhado pelos Srs. César Benedito Santa Rita Pitanga, inscrição CRC/BA nº 6.373 e Joaquim Silva Murta de Oliveira, inscrição CRC/BA nº 5.646.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 08 DEZ 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Edson Vianna de Brito, Márcio Machado Caldeira, Antenor de Barros Leite Filho, Sandra Maria Dias Nunes, Sílvio Gomes Cardozo, Neicyr de Almeida e Victor Luís de Salles Freire.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Recurso : 113.209
Recorrente : CONSTRUTORA OAS LTDA.

RELATÓRIO

CONSTRUTORA OAS LTDA., CGC 14.310.577/0001-04, recorre da decisão de primeira instância proferida pela Senhor Delegado da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA, que julgou parcialmente procedente as exigências tributárias consubstanciadas nos autos de infração e seus demonstrativos, cópia às fls. 02 a 67, referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda na Fonte, Contribuição Social sobre o Lucro, Programa de Integração Social - PIS e Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, exercícios de 1990 a 1992, anos-base de 1989 a 1991, no valor total equivalente a 860.539.844,34 UFIR, discriminado às fls. 74, inclusos os consectários legais até 31/10/94.

Consoante Termo de Verificação Fiscal - TVF, a Fiscalização apurou diversas irregularidades à legislação do Imposto de Renda que resultaram nas seguintes infrações:

Nº. do item do Auto de Infração	Item do TVF	Exercício	Base Tributável NCz\$ e Cr\$
01 - Omissão de receitas: baixas não localizadas contabilmente ou sem transferências de saldos de contas e estornos não justificados, etc.	1.1.1.1/2	1990	147.687.700,08
	2.1.1.1/4	1991	2.888.501.305,07
	3.1.1.1/6	1992	4.155.659.631,41
02 - Glosa dos custos de bens/serviços vendidos: superavaliação/superestimação de custos, reversões indevidas da "Provisão de Serviços Medidos a Pagar".	2.2.1.1/2.1	1991	347.721.254,87
	3.2.1.1/2	1992	55.080.786.932,35
03 - Custos, despesas operacionais e encargos não comprovados.	1.2.1.1	1990	162.332.362,48
	1.2.1.2/3	1990	1.290.622,00
	2.3.1.1/3	1991	10.920.593.728,10
	2.3.1.4/10	1991	165.462.700,35
	3.3.1.1/2	1992	54.692.958.450,61
	3.3.1.3/6	1992	244.136.000,00
04 - Custos, despesas operacionais e encargos não necessários.	1.2.2.1/2	1990	11.178.678,06
	2.3.2.3/4	1991	1.868.884.336,69
	3.3.2.1/3	1992	10.411.149.139,39



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

05 - Custos de aquisição de ativo permanente deduzido como custos/despesas operacionais.	2.3.2.5	1991	129.865.905,00
	3.3.2.4	1992	40.940.478,80
06 - Custos, despesas operacionais e encargos não dedutíveis	1.2.2.4/5	1990	207.080,00
	2.3.2.7/8	1991	42.457.783,48
	3.3.2.5/6	1992	68.976.472,37
07 - Custos, despesas operacionais e encargos indedutíveis e/ou antecipados	3.7.4.1/2	1992	270.764.833,44
	3.7.5.1/2	1992	923.308.653,85
08 - Outros resultados operacionais: omissão de variações monetárias ativas	1.1.3.6	1990	104.443,57
	1.1.3.1/5	1990	749.140.937,40
	2.1.3.6	1991	1.151.112,02
	2.1.3.1/5	1991	459.063.718,36
	3.1.2.6	1992	9.575.785,28
	3.1.2.1/5	1992	40.419.941.805,96
09 - Outros resultados operacionais: ganhos e perdas de capital/superestimação de custos não comprovados	4.2.1	06/92	20.714.184.634,61
	1.2.2.3	1990	1.339.336,49
10 - Resultados não operacionais: ganhos e perdas de capital - superestimação de custos não comprovados	2.3.2.6	1991	56.088.991,05
	2.3.2.1/2	1991	1.173.723.283,38
11 - Despesa indevida de correção monetária	2.4.1	1991	115.276.948,39
	2.5.1	1991	11.670.767,56
	3.5.1	1992	955.666.040,84
12 - Ajustes do lucro líquido do exercício	4.1.1	06/92	5.379.867.417,53
	3.6.1	1992	1.383.824.100,00
13 - Aplicação indevida de recursos liberados pela SUDENE	2.6.1	1991	136.455,09 BTN
14 - Postergação do IR - postergação de receitas	1.3.1.1/3.4	1990	77.888.114,49
	1.3.2.1/2	1990	57.180.954,52
	2.7.1.3.1/10	1991	5.205.293.561,30
	2.7.2.1/2	1991	2.797.739.701,92
15 - Postergação do IR - variação monetária ativa	2.7.1.1/2	1991	63.593.174,98



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

16 - Postergação do IR - antecipação de custos/despesas	1.3.4.1	1990	83.881,19
	2.7.4.2	1991	18.591.470,46
17 - Postergação do IR - antecipação de custos/despesas	1.3.5.1	1990	83.334.008,00
	2.7.5.1/3 e 2.7.6.1	1991	348.559.734,39
18 - Lucros não declarados	3.7.3.2	1992	611.460.957,00
	3.7.1.1/2	1992	827.044.894.121,10
	3.7.3.1	1992	879.035.022,59
19 - Omissão de receitas	1.1.2.1	1990	260.000,00
	2.1.2.1	1991	15.000.000,00
20 - Resultados não operacionais - Ganho/perda de capital	3.4.1	1992	9.299.280.199,00
21 - Postergação do IR - postergação de receitas	1.3.3.1/2	1990	83.970.077,00
	2.7.3.1/3	1991	533.359.909,55
Postergação do IR - postergação de receitas e antecipação de despesas	2.7.4.1	1991	54.890.557,00

O enquadramento legal das infrações imputadas à Contribuinte encontram-se regularmente transcrito em termo anexo aos autos de infração.

Cientificada dos autos de infração em 11/11/94, a Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 72 a 251, protocolada em 13/12/94, contestando parcialmente o feito fiscal.

A decisão de primeira instância, fls. 252 a 422 manteve parcialmente a exigência, estando assim ementada:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE - Só há que se falar em nulidade do auto de infração, quando o mesmo é lavrado por pessoa incompetente.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA - A autoridade julgadora indeferirá, de forma fundamentada, os pedidos de diligência considerados prescindíveis.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

EMPRÉSTIMOS À ELETROBRÁS - Incide atualização monetária sobre as importâncias pagas junto à ELETROBRÁS, a título de empréstimo compulsório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

DEPÓSITOS JUDICIAIS - Os valores relativos a depósitos judiciais, registrados em contas de Ativo, devem ser atualizados monetariamente, mormente, quando o contribuinte já o faz com relação às obrigações.

CAUÇÕES E RETENÇÕES - Cabe a atualização monetária sobre a movimentação de valores registrados à título de "Cauções e Retenções", quando contratualmente estipulada e prevista em lei.

DIREITOS SOBRE CLIENTES - É devida a atualização monetária sobre créditos vencidos mantidos em contas de Ativo (faturas de clientes), quando a correção de valores está prevista em contrato.

LUCROS DIFERIDOS - A legislação do imposto de renda prevê atualização monetária dos direitos de crédito, não havendo previsão desse procedimento para lucros diferidos controlados em contas de resultados de exercícios futuros.

OMISSÃO DE RECEITA - Mantém-se a tributação sobre o valor da receita estornada na contabilidade, sem que se encontrem elementos que provem a existência do erro que visou corrigir.

ADIANTAMENTOS DE CLIENTES NÃO COMPROVADOS - Considera-se como receita omitida, o registro de diversos lançamentos contábeis, em conta denominada "Adiantamentos de Clientes", sem que seja, documentalmente, comprovada a natureza destes lançamentos.

FATURAS CANCELADAS - Incabível o desfazimento da receita a título de "Faturas Canceladas" se o contribuinte não logra provar a existência do evento.

OMISSÃO DE RECEITA - Não é sustentável a tributação de omissão de receita que tem como elemento base o custo incorrido de obras de contratos de longo prazo, se a fiscalização, por não dispor dos elementos básicos para determinar a receita a ser apurada no período base, lança mão de fórmulas matemáticas não previstas na legislação.

BAIXA DE FATURA - Tributa-se como receita omitida a baixa de fatura sem o anterior assentamento contábil.

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO - A omissão de receita baseada em indícios na escrituração do contribuinte deve estar lastreada em base concreta. Não provada a existência do delito na forma do art. 181 do RIR/94, é de se excluir a cobrança do crédito lançado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

OMISSÃO DE RECEITA - Considera-se omissão de receita o resultado da venda de bem integrante do Ativo Permanente (imóvel/terreno), contabilizada como passivo da empresa.

PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS - Incabível a glosa da provisão para devedores duvidosos constituída sobre créditos existentes junto a órgãos governamentais por falta de amparo legal.

CUSTOS, DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS - Computam-se, na apuração do resultado do exercício, somente, os dispêndios de custos ou despesas que forem documentalmente comprovados e guardem estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita.

Somente serão dedutíveis as despesas que atendam às condições legais de necessidade, usualidade e normalidade.

Demonstrando o contribuinte, mediante documentação idônea, a necessidade e usualidade da despesa, não pode prosperar a glosa constante do Auto de Infração.

CUSTOS, DESPESAS NÃO COMPROVADAS - Procede a glosa de valor registrado em conta de custo ou despesa quando a sua realização não for comprovada com documentação hábil e idônea.

GLOSA DE CUSTOS - Cabe a glosa de custos quando da baixa de ativo financeiro em desacordo com as normas que regem a matéria.

VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - É de se manter a glosa do excesso de variação monetária passiva se o contribuinte não prova convincente a exatidão dos seus cálculos.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS - Procede a glosa de valor contabilizado como despesa operacional referente à aquisição de bem integrante do Ativo Permanente/Imobilizado.

LUCRO INFLACIONÁRIO - As exclusões permitidas, para cálculo do lucro real, são aquelas expressamente autorizadas por lei, nelas não se computando a diferença de IPC/BTNF, cujos os reflexos deverão ser reconhecidos a partir do exercício de 1993.

INCENTIVOS FISCAIS - Cabe a cobrança do tributo devido, quando os recursos oriundos de incentivos fiscais (Reinvestimento) forem aplicados em desacordo com o projeto aprovado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO - A inexatidão contábil consiste na apropriação de receita em exercício posterior ao de competência. A postergação do pagamento do imposto existe quando perfeitamente identificado que, no exercício em que foi contabilizada a receita, o pagamento do imposto foi superior àquele que seria devido pela receita postergada.

Incabível a cobrança de imposto postergado com base em lançamentos contábeis de constituição, estorno ou reversão de provisões se não fica perfeitamente caracterizada a antecipação de despesas ou postergação de receitas.

Não deve prosperar o lançamento de imposto postergado baseado em estimativa de receita, por falta de base legal.

Procede a imputação de postergação de imposto, quando o custo decorrente da aquisição de material a ser aplicado na execução de obra, com início previsto para o exercício subsequente, é registrado antecipadamente.

Caracteriza a postergação de imposto, a antecipação de custo relativo a seguro contratado, com prazo de vigência ultrapassando o exercício contabilizado.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida no litígio principal é aplicável ao tributo decorrente, dada a relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer procedimento que implique redução no lucro líquido do exercício, será considerada automaticamente distribuída aos sócios e tributada na fonte à alíquota de 25% (art. 8º. do Dec. Lei 2065/83 P.N. 04/94).

CONTRIBUIÇÃO PIS/FATURAMENTO

Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida no litígio principal é aplicável ao tributo decorrente, dada a relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL

Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida no litígio principal é aplicável ao tributo decorrente, dada a relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida no litígio principal é aplicável ao tributo decorrente, dada a relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

CUMULATIVIDADE DO LANÇAMENTO

Por falta de amparo legal, não cabe dedução da base de cálculo dos tributos e contribuições de parcelas/valores apurados de ofício.

APLICAÇÃO DA TRD

É cabível a aplicação da TRD acumulada aos tributos e contribuições lançados e cobrados pela Fazenda Nacional.

AGRAVAMENTO DA MULTA

Comprovada a falta de atendimento às intimações lavradas pelas autoridades fiscais, no prazos nelas estabelecidos, procede a aplicação da multa agravada.

AÇÃO FISCAL IMPUGNADA PARCIALMENTE

PARTE IMPUGNADA - PROCEDENTE EM PARTE."

Consoante Quadros Demonstrativos, às fls. 402 a 422, o julgamento em primeira instância apresentou o seguinte resultado:

<u>Valor total dos tributos lançados - UFIR</u>	<u>Valor Mantido - UFIR</u>	<u>Valor exonerado - UFIR</u>	<u>Valor não impug- nado - UFIR</u>
286.819.178,82	173.614.532,10	112.725.177,36	479.469,36

Tendo o valor exonerado ultrapassado o limite de que trata o artigo 34, inciso I, do Decreto nº. 70.235/72, com a redação que lhe deu a Lei nº. 8.748/93, a ilustre autoridade julgadora em primeira instância recorreu, de ofício, de sua decisão.

Foi então formalizado o presente processo, de nº. 10580.003403/96-60, para o prosseguimento da cobrança do crédito tributário referente à parte mantida na decisão monocrática. Assim, foram incluídas neste processo cópias dos A.I., fls. 02 a 31; 32 a 44; 45 a 60; 61 a 65 e 66/67, da impugnação, fls. 72 a 251 e da decisão de primeira instância, fls. 252 a 401 e seus anexos fls. 402 a 422. Não foi juntada aos presentes autos a cópia do Termo de Verificação Fiscal, que no processo 10580.006665/94-51 encontra-se às fls. 67 a 225, com seus anexos de fls. 226 a 401.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

A contribuinte tomou ciência da decisão monocrática em 24/04/96 conforme documento de fls. 2.394.

O recurso voluntário fls. 2.395 a 2.730 foi interposto em 23/05/96, acompanhado de milhares de documentos relacionados nas petições de fls. 2.738 a 2.799, 28.437 a 28.448 (recurso *ex officio*), 30.385 a 30.548 (recurso *ex officio*), denominados "protocolos nº. 5 a nº. 39", apresentados em 23/05/96, 29/09/97, 08/10/97 e 03/12/97. A contribuinte apresentou, ainda, em 22/12/97, notas explicativas de parte das provas apresentadas, sem incluir novas provas ou argumentos. Em 28/05/98, a contribuinte solicitou a juntada ao processo 10580.003491/96 de cópias de documentos anteriormente anexados a este processo (protocolo 22, de 29/09/97), referentes ao item 3.1.1.1 do Termo de Verificação Fiscal. Ocorre que em 06/10/97, a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já havia transferido os documentos originais para o processo nº. 10580.003491/96 por serem a ele pertinentes.

As fls. 31.900 a 31.926 encontra-se relação dos itens e sub-itens do Termo de Verificação Fiscal para os quais foram apresentados documentos de prova pela contribuinte, ordenados por protocolo. A relação foi elaborada pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho após a conferência de todas as pastas de documentos apresentadas pelo contribuinte nos protocolos de nº. 05 a 39.

Em 26/06/96 o Senhor Procurador da Fazenda Nacional em Salvador - BA apresentou contra-razões ao recurso voluntário, fls. 31.897, reiterando os termos da decisão de primeira instância e requerendo sua confirmação.

O Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, foi cientificado em 04/06/98 de todas as juntadas de documentos promovidas pela contribuinte após a apresentação do recurso voluntário, fls. 31.899. Solicitou então que tais documentos não fossem apreciados tendo em vista o disposto no artigo 67 da Lei nº. 9.532, de 10/12/97, que acrescentou o § 4º. ao artigo 16 do Decreto nº. 70.235/72, pelo qual é vedado ao contribuinte anexar documentos ao processo fiscal após a impugnação exceto em casos de força maior ou fatos supervenientes.

Indeferido o requerimento da Procuradoria da Fazenda Nacional, segundo despacho da Presidência desta Câmara, sob o fundamento de que a juntada de documento ou esclarecimentos referentes aos fatos narrados nos autos, enquanto o processo estiver com o relator, é facultada tanto ao sujeito passivo quanto à Procuradoria da Fazenda Nacional, consoante disposto no § 7º. do artigo 18 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, de 19/03/98, sendo dada vista às partes para se manifestarem a respeito dos mesmos, querendo, disposição esta que também constava do Regimento Interno anterior; além disso, a última juntada de documentos ocorreu em 03 de dezembro de 1997 (protocolo 39), ou seja, antes da vigência do aludido artigo 67 da Lei nº. 9.532/97, que ocorreu em 11 de dezembro de 1997, data da sua publicação conforme disposto no seu artigo 81, inciso I.

Este é o sucinto relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais de sua admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

Este processo possui atualmente 214 (duzentos e quatorze) volumes, com numeração seqüencial, e 774 (setecentos e setenta e quatro) anexos, identificados pelos nºs. 001 a 774, cada qual com sua própria numeração de folhas, onde estão reunidas todas as provas documentais apresentadas pela contribuinte após a protocolização do recurso voluntário.

Cabe ainda ressaltar que o processo original, o de nº. 10580.00665/94-91, que abriga o recurso *ex officio*, já que este processo é mero desdobramento daquele, apenas para trâmite do recurso voluntário (Portaria SRF nº. 4.980/94), contém 30.549 documentos, numerados seqüencialmente em 216 volumes, e mais 58 anexos com numeração própria. Quando for necessário fazer referência, no voto do presente acórdão, a documentos daquele processo, será indicada a sigla "PO" (processo original) após a numeração das folhas correspondentes.

Em face da complexidade e da quantidade de itens autuados, levando ainda em conta que a maior parte das questões de mérito envolvem, tão somente, apreciação de provas, deixei de resumir no relatório os argumentos apresentados pela contribuinte em seu recurso, os quais serão explicitados no voto em cada item abordado, em virtude do que adotei o critério a seguir exposto, com vista a racionalizar o julgamento:

- o voto está dividido em itens, seguindo a mesma numeração do Termo de Verificação Fiscal;

- cada item contém inicialmente um resumo da infração imputada pelo fisco, da impugnação apresentada pela contribuinte, do que foi decidido em primeira instância e das razões do recurso voluntário;

- após o resumo, segue a fundamentação do voto deste relator, seguida da respectiva conclusão.

O último item do voto, denominado "conclusão", contém um resumo geral dos itens apreciados e dos valores mantidos e exonerados pelo presente Acórdão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Antes de iniciar a apreciação das razões de recurso algumas considerações, à guisa de prolegômenos, são necessárias à compreensão da lide, sua estruturação e balizamento desenvolvidos ao longo do trâmite processual, objetivando, com isto, possibilitar uma visão ampla dos contornos da lide, dadas as suas peculiaridades, para que decidir possam os ilustres pares, com segurança e serenidade, características estas que sempre os distinguiram.

A autuação fiscal, na sua maior parte, se refere a glosa de despesas ou custos, basicamente, por dois motivos: falta de apresentação dos comprovantes da escrituração e por falta de comprovação da necessidade, usualidade e normalidade dos gastos, àqueles títulos apropriados, ao desenvolvimento das atividades da empresa. Assim nos casos em não foram apresentados comprovantes houve a glosa pura e simples dos dispêndios, sem outros questionamentos. Nas hipóteses em que apresentados os documentos da escrituração o Fisco os analisou e glosou os dispêndios que entendeu não atenderem aos pressupostos fiscais de dedutibilidade já referidos, quais sejam a necessidade, usualidade e normalidade dos gastos ao desenvolvimento das atividades da empresa.

Estas são as duas vertentes principais do lançamento tributário, ficando asentado, desde já, que a solução da lide, na sua maior parte, cinge-se a uma questão de apreciação de provas.

A recorrente, no curso da ação fiscal, alegou dificuldades para localizar os comprovantes de sua escrituração. Parte deles foi apresentada às autoridades fiscais, outros com a impugnação, outra parte quando da interposição do recurso voluntário e mesmo depois, neste Conselho, quando, em conjunto com razões aditivas ao seu recurso a contribuinte aportou aos autos grande quantidade de documentos, já referidos no relatório.

Nota-se ao longo da lide que, quando a controvérsia se referia a apresentação de comprovantes e os mesmos foram apresentados, o Fisco os acatou, do que dá notícia os próprios autuantes em inúmeras passagens do Termo de Verificação Fiscal. A mesma situação ocorreu quando do julgamento em primeira instância, tendo a ilustre autoridade julgadora, ora recorrida, escoimado o lançamento dos valores glosados cujos comprovantes, ofertados com a impugnação e analisados minudentemente se revelaram hábeis a tranquilizar as indagações fiscais, critério, esse, que também será adotado neste voto.

Lembro aos ilustres pares sobre a praxe deste Colegiado em converter o julgamento em diligência nas situações em que os recorrentes aportam ao autos documentos antes não apresentados à fiscalização, encontrados posteriormente, porém, no presente caso, após análise dos elementos contidos nos autos dei-me pela desnecessidade da adoção dessa providência em virtude das razões que passo a declinar:

- a ação fiscal se estendeu por um longo período, tendo o Fisco examinado a quase totalidade da escrituração; diligências foram efetuadas pelos autuantes junto a empresas fornecedoras, clientes, na empresa *holding*, órgãos públicos e outras instituições



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

que se relacionaram com a autuada, de modo que, ao final, resultou bem delineada as irregularidades que lhe foram imputadas, consistentes, como já referido mais acima, em dois grandes tipos de glosas, motivadas por falta de apresentação de comprovantes de custos e despesas e por falta de comprovação da necessidade dos gastos, ou seja, mera questão de apresentação de provas que dessem suporte aos eventos contabilizados;

- a vasta documentação carreada aos autos com o recurso voluntário, consiste em comprovantes da escrituração alegadamente localizados posteriormente à impugnação, bem como de cópias dos livros comerciais e fiscais onde escriturados; todas as cópias estão autenticadas em cartório;

- após análise prévia não se evidenciaram indícios de irregularidade ou de falsidade da referida documentação, pelo contrário, identificou-se correlação entre os fatos noticiados nos Termos de Verificação Fiscal com os constantes da escrituração e dos respectivos comprovantes; possibilitando, assim, a este Colegiado formar convencimento quanto à procedência ou não das glosas fiscais, seja quanto àquelas motivadas por falta de apresentação de comprovantes, seja as motivadas por não comprovação da necessidade, adotando-se, neste particular, o critério utilizado pelo julgador singular que, de resto, é o mesmo adotado por esta Câmara em casos semelhantes;

- reforça o item anterior o convencimento de que na escrituração da contribuinte já não parece mais crível poder encontrar-se algo mais que não esteja nos autos, estando os fatos todos bastantes explorados quer pelo Fisco quer pelo sujeito passivo, além de que qualquer outro procedimento que pudesse implicar em aprofundamento ou aperfeiçoamento do lançamento tributário, nesta quadra, revelar-se-ia de pouca utilidade face ao transcurso do lustro decadencial e, mesmo que assim não fosse, podendo até mesmo, macular parte da exigência fiscal, em relação à qual, transcorrido tanto tempo, esmiuçados tanto os fatos, ainda se entendesse necessárias mais providências a lhes emprestar credibilidade ou validade, é porque tal porção do lançamento não se sustenta mesmo visto que estaria assentada em bases pouco sólidas; e

- o mesmo entendimento aplica-se em relação a eventuais diligências que pudessem eventualmente ser suscitadas junto a estabelecimentos bancários, empreiteiros ou sub-empreiteiros, clientes ou fornecedores da autuada. Expirado o lustro decadencial essas pessoas jurídicas sequer podem ser intimadas a prestar esclarecimentos ou ter sua escrituração e respectivos comprovantes examinados pelo Fisco, circunstância em que as autoridades fiscais ficariam à mercê e na dependência da boa vontade das referidas pessoas ou mesmo diante da impossibilidade de atendimento do que eventualmente viesse a ser solicitado tendo em vista as disposições do § 2º. do artigo 711, do RIR/80, *in verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

“Art. 711 -
.....

§ 2º. – A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos fiscais de contabilidade de contribuintes, para os fins deste artigo, decai no prazo de 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo (Lei nº. 2.862/56, art. 29).”

Releva notar, ainda, que a propósito da comprovação juntada aos autos aplica-se o entendimento que emana das disposições dos incisos e parágrafos do artigo 678, do RIR/80, ao definir critérios para efetivação do lançamento *ex officio* no sentido de que a falta de esclarecimentos ou de comprovação dos valores escriturados autoriza o Fisco a desconsiderá-los e exigir o correspondente tributo (inciso II), por outro lado, prestados esclarecimentos e apresentados comprovantes, ainda que posteriormente, como elementos de defesa, impõe-se a sua apreciação, tendo-se presente o princípio da verdade material que se insere entre os basilares do Direito Administrativo, de modo que os esclarecimentos e documentação considerados hábeis somente podem ser recusados contra seguros elementos de prova (§ 2º. do artigo 678 do RIR/80).

Um outro aspecto útil à compreensão da lide, refere-se à sistemática empregada pela recorrente para escriturar os custos relativos às diversas obras espalhadas pelo país, cujos custos foram objetos da auditoria fiscal e das glosas autuadas. Cada obra tinha sua contabilidade própria, correspondente a uma conta de custos/despesas na contabilidade geral da recorrente denominada “D.C.”. Em grau de recurso a contribuinte aportou aos autos todos os “D.Cs.” cujos valores foram glosados os quais serão objetos de detalhada análise mais adiante.

Preliminarmente, foram realizados exames, por amostragem, dos referidos “D.Cs.”, face à grande quantidade de pastas “D.Cs.”, algumas com mais de 3.000 (três mil) documentos, no sentido se adquirir convicção quanto à exatidão dos valores que com eles se pretendeu comprovar, bem como a sua correlação com os respectivos itens autuados, tendo sido somado e conferido os valores dos comprovantes que integram cada uma das pastas “D.Cs.” objeto da amostra, resultando desse exame que nenhuma inconsistência foi verificada.

Já, quando da análise do respectivo item em julgamento, cada pasta “D.C.” foi examinada uma a uma, objetivando o exame de cada parcela formadora dos valores autuados, documento por documento, sendo mantida a tributação quanto às parcelas para as quais, ainda em grau de recurso, a recorrente não logrou localizar e carrear aos autos os respectivos comprovantes.

A recorrente, ao longo do processo, em diversas passagens, reclama de a fiscalização ter efetuado certas glosas ou desconsiderado determinadas operações pesquisadas na e a partir de sua escrituração, porém sem desclassificar a sua escrita, alegando açodamento por parte do Fisco que não teria aprofundado os trabalhos de auditoria, mesmo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

diligências junto aos seus clientes e fornecedores, cujo resultado, sugere, seria no sentido de confirmar a regularidade fiscal de certas operações. Por diversas vezes suscitou o que entendeu ser contradições do trabalho fiscal em virtude da utilização da sua escrituração para efeitos de glosas fiscais em alguns casos e desconsideração da escrita em outros casos, todavia sem arbitramento dos seus lucros.

Essas alegações de defesa em confronto com os elementos contidos nos autos, tendo em vista o vultoso crédito tributário lançado, cujo montante remanescente ainda litigioso, em grau de recursos voluntário e *ex officio*, perfaz expressivo valor, raramente visto ao longo das lides fiscais, conduz a uma reflexão a propósito do regime tributário aplicado à espécie dos autos.

Com efeito, se a empresa é tributada com base no regime do lucro real, se obriga a manter escrituração completa com observância das disposições das leis comerciais e fiscais, bem como a manter em ordem e boa guarda todos os livros e comprovantes de sua escrituração, à disposição do Fisco, enquanto não prescreverem eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

A tributação pelo regime do lucro arbitrado é aplicável, dentre outras hipóteses quando: o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração com observância das disposições das leis comerciais e fiscais; o contribuinte se recusa a apresentar os livros ou documentos da escrituração à autoridade tributária; a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude.

Tributação com base no lucro arbitrado não significa, necessariamente, punição ao contribuinte mas, tão só, uma forma de determinar o imposto devido quando por algum dos motivos acima elencados não é possível a quantificação do imposto de renda pelos regimes do lucro presumido ou do lucro real.

Assim, não é despropositado afirmar que o imposto devido apurado com base no lucro real, sob as mesmas variáveis, deveria ser igual ou bastante próximo do apurado com base no lucro arbitrado, porém em grande número de casos um regime revela-se mais vantajoso do que o outro, respeitadas as peculiaridades de cada um, como exemplo a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais, gozo de incentivos fiscais, diferimento da tributação de certas verbas, etc.

Face ao princípio da tipicidade cerrada, que informa o sistema tributário pátrio, sendo o tributo uma obrigação *ex legis*, o imposto é devido ou não é devido. Se devido, é numa certa e determinada quantia. Nem mais, nem menos. Incumbe ao Fisco, em última análise, acertar e verificar qual o montante exato em que o imposto é devido à vista da legislação tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Ao Fisco, no curso do procedimento fiscal, não é dado "optar" por um ou outro regime tributário, por exemplo, exigir tributo por um regime que seja mais benéfico à Fazenda Pública, não sendo lícito ao Fisco maximizar tributo, pelo contrário, se possível fosse escolher esse ou aquele outro regime tributário, deveria "optar" pelo mais favorável ao contribuinte, porém, é certo que nosso sistema tributário não admite discricionariedade na determinação da matéria tributável ou no cálculo do montante do tributo devido, sempre vinculado à ocorrência do fato gerador.

O que compete ao Fisco é exigir o imposto com base no regime tributário que contempla, ou aplicável, à situação de fato encontrada na empresa no que respeita à manutenção ou não de regular escrita comercial e fiscal, ou seja se o contribuinte está sujeito à tributação com base no lucro real e mantém escrituração sadia, exige-se o imposto com base no lucro real, caso contrário com base no lucro arbitrado.

Nesse sentido, a jurisprudência administrativa deste Conselho de Contribuintes não admite a tributação com base no lucro arbitrado quando é possível e seguro a sua determinação com base no lucro real. Ao contrário, também não admite a tributação com base no lucro real nas hipóteses em que se deve aplicar o regime do lucro arbitrado, como sói acontecer nos casos em que o Fisco glosa a totalidade ou montantes expressivos de custos ou despesas por falta de comprovação ou de apresentação de documentário fiscal, fiado, por exemplo, nos valores informados na declaração de rendimentos, do que costuma resultar crédito tributário muito superior ao que seria devido se calculado, quer com base no lucro real, quer com base no lucro arbitrado, ou tomando-se por parâmetro a lucratividade média do setor da economia em que opera a empresa, aspectos que tiram a segurança quanto ao correto montante do imposto devido e indicam a obrigatoriedade do arbitramento dos lucros.

Existem hipóteses em que a definição por parte do Fisco do regime tributário aplicável pode evidenciar complexidade, considerando o estado da escrituração da empresa em situação tal, de meio termo, que suscita dúvida quanto a arbitrar ou não os seus lucros. É uma decisão que demanda cautela, experiência e temperamento por parte do Fisco, mas é uma decisão que tem que ser tomada em determinado momento da ação fiscal, sob a expectativa de, quase sempre, ser irreversível face ao trâmite processual futuro e transcurso do prazo decadencial.

Volvendo para o caso dos autos, com base nos elementos neles contidos e nos fatos ocorridos ao longo da lide, por exemplo, às vésperas do julgamento do recurso voluntário a contribuinte ainda se empenhava em trazer provas ao autos e reforçar seus argumentos de defesa no recurso voluntário, um direito seu, sem dúvida, mas circunstâncias estas que, acredito, ser daquelas que podem despertar indagações sobre a necessidade ou não de se arbitrar os lucros da empresa.

A indagação exata é se não deveria ter os lucros arbitrados uma empresa do porte e complexidade da recorrente, sujeita à tributação com base no lucro real, mas que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

ao longo do período que durou a fiscalização e mesmo até na fase de recurso encontrava dificuldades em comprovar os registros de sua escrituração.

Porém, toda a lide se desenvolve sob o manto do regime do lucro real e sob tal ótica será solucionada, visto que também não logrei formar convencimento absoluto sobre a obrigatoriedade de arbitramento dos lucros no presente caso, de modo que pude-se sentir segurança para propor ao Colegiado a desclassificação da tributação com base no lucro real.

Passo a apreciar o recurso voluntário na forma da metodologia mais acima definida.

I - PRELIMINAR DE NULIDADE

a) Impugnação

Em preliminar, a contribuinte argüiu a nulidade do lançamento tomando por base as seguintes premissas:

- o princípio constitucional da não utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, V, da C.F.) c/c. o da graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte (§ 1º., art. 145 da C.F.), tendo em vista que o valor lançamento, incluindo juros e multas, é superior ao dobro do Patrimônio Líquido da empresa em 31/12/93, e há multas de até 450%;

- o art. 9º. do Decreto-lei nº. 1.598/77 c/c o inciso II, art. 5º. da C.F., uma vez que a fiscalização não assumiu o ônus da prova "por diversas vezes" e tentou atribuir à notificada a responsabilidade por "prováveis irregularidades praticadas por terceiros"; e

- o art. 42 do Código Civil, haja vista que a fiscalização, nos itens 2.1.1.4 e 3.1.1.6 do Termo de Verificação Fiscal, utilizou-se de método de avaliação não prescrito em lei.

b) Decisão da DRJ em Salvador

"Em primeiro lugar a atuada apresenta as razões das contestações aos autos, destacando o princípio administrativo da descentralização, ressaltando que suas unidades tem autonomia para operar e, em consequência, de manter, em seu poder, alguns dos documentos relativos as operações por elas realizadas.

Continua, informando que é uma empresa de grande porte, com sistema contábil sofisticado, mas nem sempre conseguindo profissionais capacitados para as funções de controle à altura das necessidades da empresa. Mesmo assim, diz estar certa que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

fiscalização foi atendida com presteza, não admitindo inúmeras presunções assumidas pelos Fiscais.

Após outros comentários acerca dos procedimentos adotados pela fiscalização, invoca o art. 17, do Decreto nº. 70235/72, com nova redação dada pelo art. 1º., da Lei 8748/93, para protestar pelo direito de apresentar provas documentais, no curso do processo, até a véspera da decisão final.

Quanto à apresentação de provas no curso do processo, é um direito assegurado pelo Decreto 70.235/72 e alterações posteriores, podendo ser exercido pela atuada na forma daquele diploma. Cabe ao julgador, acatá-las na forma da Lei, quando o fato ocorre.

As reclamações da atuada sobre o procedimento dos Fiscais no andamento dos trabalhos, de que houve conclusões absurdas tanto do ponto de vista jurídico quanto contábil, além de outras acusações, perdem de seus efeitos a partir do momento que se analisa com profundidade os documentos arrolados pela fiscalização e que constam do processo.

Cabe salientar que os autuantes deixaram caracterizado nos autos as faltas verificadas nos atendimentos às solicitações de documentação e esclarecimentos. Tais fatos ensejaram a aplicação de multas agravadas previstas no Regulamento do Imposto de Renda. Competia à atuada, não apenas protestar, mas provar na impugnação que tais medidas foram arbitrárias e absurdas, não o fazendo, todavia.

Relativamente ao pedido de diligência, cabe ao administrador tributário, por força do art. 18 do Decreto 70.235/72, determinar sua realização quando entendê-la necessária, indeferindo, de forma fundamentada, as que considerar imprescindíveis. No caso em tela não há que se falar em realização desta, seja pela clareza dos autos ou pelo fato de a interessada não ter tido condições de apresentar as provas devidas. Ademais, a atuada, na forma da lei, teve oportunidade de exercer amplamente o seu direito de defesa.

De acordo com o § 1º. do artigo 16 do Decreto 70.235/72, com redação dada pela lei nº. 8.748/93 "considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16, "in verbis" :

"Art. 16 - A impugnação mencionará:

IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Ademais, não há razões a justificar a produção de prova ou diligência, pois, conforme já mencionado nas razões de decidir acima, bastaria a juntada de documentos para comprovar o alegado e não da produção de diligências.

Deve-se indeferir, portanto, tal pedido, tendo em vista, inclusive, que se trata de matérias cujos temas já foram devidamente elucidados na documentação acostadas aos autos e, quanto aos demais, referem-se a matéria de prova que deveriam ter sido juntados pela impugnante ou mesmo comprovado para a fiscalização quando da execução do exame fiscal.

Na seqüência do arrazoado preliminar, pede nulidade do auto de infração por se tratar de lançamento eivado de vícios, arbitrariedades e ilegalidades. Invoca o princípio constitucional da capacidade econômico-contributiva e da prática de confisco pelo fato do total do crédito tributário, segundo alega, ser superior ao dobro do patrimônio líquido em 31/12/93.

Quanto à alegação do princípio constitucional da capacidade econômico-contributiva e prática de confisco, trata-se de matéria relativa à inconstitucionalidade cuja apreciação não é cabível na esfera administrativa, por transbordar o limite de sua competência, conforme esclarece o Parecer Normativo CST nº. 329/70.

Diz ainda a empresa autuada, que a fiscalização não assumiu o ônus da prova conforme estabelece o Art. 223, parágrafo 2º. do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/94).

Nesse aspecto, pela quantidade de intimações com pedidos de esclarecimentos e documentos originários da própria escrituração da autuada sem atendimento ou com respostas lacônicas, nenhuma razão assiste ao contribuinte.

É bom frisar que o pronto atendimento às intimações teria evitado uma série de lançamentos efetuados por falta de comprovação. Ao fisco não coube outra atitude senão proceder a autuação à vista das irregularidades que lhe parecia existir, posto que a empresa não apresentava justificativa do lançamento contábil efetuado ou documentação comprobatória, idônea e correspondente.

O § 1º. do art. 174 do RIR/80, diz:

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

Desse modo, pelo que consta no processo fica afastada qualquer hipótese de transferência do ônus das provas para o contribuinte, salvo nos casos em que o mesmo lhes deu causa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

O raciocínio, acima explanado, cabe, também, para afastar a reclamação de que a fiscalização tentou atribuir ao contribuinte a responsabilidade por prováveis irregularidades praticadas por terceiros.

O contribuinte faz outros comentários sobre a autuação que não cabem ser discutidos no aspecto de arguição da nulidade, até porque os mesmos assuntos são repisados quando da impugnação do mérito.

O art. 9º. do Decreto 70.235/72, alterado pela Lei 8748/93, determina que o auto de infração seja instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova, indispensáveis à caracterização do ilícito. Esses cuidados a fiscalização adotou à vista do que consta do processo.

Não prospera assim, a arguição de nulidade impetrada pelo contribuinte, tendo em vista que o auto de infração preenche os requisitos formais estabelecidos no Decreto 70.235/72, e alterações da Lei 8748/93.

Os demais argumentos do contribuinte, embora válidos nas circunstâncias que cercam o processo, no sentido de não concordância com os lançamentos efetuados, não implicam em nulidade, por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto 70.235/72 ou ainda na Jurisprudência Administrativa dos Processos Fiscais.

Em tempo, registre-se que o contribuinte, no uso da faculdade prevista no art. 17 do Decreto nº. 70.235/72, apresentou uma série de documentos, em diversas oportunidades, a serem analisadas, quando dos itens a elas pertinentes.

Assim, rejeitada a preliminar de nulidade, passamos a apreciação do mérito."

c) Recurso voluntário

A contribuinte reafirma as preliminares apresentadas na impugnação, apontando também algumas situações em que a decisão de primeira instância teria sido incoerente.

d) Fundamentação do Voto

Argumenta a recorrente que a autuação configura tentativa de confisco, por ter o valor da exigência superado a capacidade econômico-contributiva da empresa, insurgindo-se também, preliminarmente, contra as multas de 300% e 450%. Argumenta ainda, no preâmbulo ora examinado, que houve inversão indevida do ônus da prova, bem como questiona validade de ato jurídico com base no artigo 82 do Código Civil, relativamente à forma prescrita e não defesa em lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Inexiste no ordenamento jurídico pátrio qualquer previsão a partir da qual a autoridade administrativa possa ou deva limitar o montante das exigências formuladas quando da atividade lançadora, limitado, é claro, à ocorrência do fato gerador e às normas da legislação tributária que disciplinam a sua constituição e exigência, ainda que sob a alegação de evitar a caracterização de confisco. Pelo contrário, o parágrafo único do artigo 142 da Lei nº. 5.172 de 16/10/65 - Código Tributário Nacional - CTN, estabelece que o lançamento é atividade vinculada e obrigatória.

Também não há que falar em violação do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 - CF/88, que veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Se disso cogitou a recorrente, equivocou-se, já que a carta principal, ao fazer tal proibição, está a impedir que se instituam regras tributárias com características de confisco quer pela sua natureza, pela sua base de cálculo, alíquota, etc., ou se modifiquem as existentes para torná-las assim. Não se aplica portanto ao lançamento legitimamente formalizado, de tributo antigo e de aplicação consagrada, instituído, sem as características de apossamento drástico próprias do confisco, por ato legal cuja eficácia não foi suspensa pelo judiciário.

No que respeita às alíquotas utilizadas na imposição das multas de ofício, temos que, ao tempo da exigência, foram aplicadas em decorrência de lei vigente à época, aplicando-se à questão o que foi dito no parágrafo acima, relativamente aos tributos. De toda forma a Lei nº. 9.430/96 fixou percentuais mais baixos para as multas aplicáveis nas hipóteses de lançamento *ex officio*, que deverão prevalecer sobre as constantes da exação, face às disposições do artigo 106 do CTN. Desta maneira, na execução do crédito tributário deverá ser exigida a penalidade pecuniária mais benéfica ao contribuinte.

Quanto à questão relativa à assunção do ônus da prova, o artigo 174 e seus parágrafos, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº. 85.450, de 04/12/1980 - RIR/80, que tem como matriz legal o artigo 9º. e respectivos parágrafos do Decreto-lei nº. 1.598/77, estabelece que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância das aludidas disposições legais, com exceção dos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

Contudo, essa questão é de mérito e não preliminar, portanto não implica em nulidade do lançamento. O auto de infração em lide é composto por mais de duas dezenas de matérias diferentes, divididas por itens. A recorrente alegou inversão indevida do ônus da prova em diversos deles. Sendo assim, na apreciação individual de cada item neste voto será enfrentada a questão da prova e, certamente, naqueles em que por ventura a Câmara entender que houve insuficiência na prova feita pelo fisco será dado provimento ao recurso.

Relativamente à alegação de que irregularidades cometidas por terceiros teriam sido imputadas à recorrente, o recurso, nestas alegações preliminares, igualmente não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

aponta em que itens da exigência teria ocorrido tal fato, não havendo como discuti-lo aqui. Da mesma maneira que no parágrafo que a este antecede, mesmo que na análise de mérito vier a se verificar a ocorrência da imputação descabida, isto não ensejará a nulidade da autuação, uma vez que não constitui "ineficácia de um ato jurídico, resultante da ausência de uma das condições necessárias para sua validade", será, sim razão para cancelamento da imposição a que se referir, com provimento ao recurso na parte respectiva.

A recorrente também deixou de identificar o preciso endereço da alegação preliminar que faz, sobre a existência de documentos legítimos, que teriam sido considerados inidôneos "pelo simples fato de que deveriam ser emitidos em favor de outra empresa do grupo, sem nenhum aprofundamento em relação aos fatos reais". Admite, entretanto, que seria admissível "discutir-se a dedutibilidade dos gastos, relativamente aos aspectos de necessidade e vinculação com a atividade da empresa". Também aqui temos uma questão de mérito sendo apresentada como preliminar, para a qual cabe o mesmo tratamento indicado para as situações semelhantes apresentadas anteriormente.

Outra sorte não se reserva à alegação preliminar baseada no artigo 82 do Código Civil Brasileiro. Neste caso, porém, direciona a argumentação aos itens 2.1.1.4 e 3.1.1.6 do Termo de Verificação Fiscal, relativos à infração constante do item "I" do Auto de Infração. Todavia é também de mérito a natureza das razões apresentadas, tanto que a recorrente se propõe a apresentar prova de que "não houve omissão de receita", em momento que considerar oportuno. A produção de tal espécie de prova é típica da sustentação de mérito.

A contribuinte, ainda nas alegações vestibulares, insurge-se contra a decisão de primeira instância, que não acolhe as preliminares de nulidade trazidas com a impugnação, mediante a seguinte fundamentação transcrita da decisão recorrida:

"Os demais argumentos do contribuinte embora válidos nas circunstâncias que cercam o processo, no sentido de não concordância com os lançamentos efetuados, não implicam em nulidade, por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do multicitado Decreto 70.235/72 ou ainda na Jurisprudência administrativa dos Processos Fiscais." (grifamos).

Com efeito, as questões trazidas como preliminares são argumentos de mérito na sua maioria, e o julgador monocrático, no texto acima transcrito, ao rejeitar as preliminares de nulidade, admitiu que tais alegações poderiam ter validade como razões de mérito, mas não se prestam para sustentar arguição de nulidade, não tendo, entretanto, com tal afirmação, reconhecido, de plano, a procedência de tais razões, como sugere a recorrente ao grifar a expressão "embora válidas nas circunstâncias que cercam o processo".

Por estas razões, voto pela rejeição de todas as preliminares suscitadas pela recorrente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Enfrento o mérito.

II - ITEM 1.1.1.1 - OMISSÃO DE RECEITA - ADIANTAMENTO DE CLIENTES

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

A contribuinte contabilizou diversos "Adiantamentos de Clientes", conforme estão discriminados no Quadro Demonstrativo nº. 1.1.

Regularmente intimada através do Termo nº. 31, de 25/07/94, a comprovar documentalmente os registros contábeis referentes aos adiantamentos, bem como indicar e comprovar os registros relativos às respectivas baixas e também a prestar informações específicas de cada item, a contribuinte apresentou apenas documento datado de 05 de setembro de 1994 informando que até aquela data nada havia sido localizado.

Para melhor esclarecer os fatos apontados, ressalte-se que os registros relativos aos "Adiantamentos" tiveram características próprias, a seguir enumeradas e devidamente identificadas através de códigos no Quadro Demonstrativo nº. 1.1 retro mencionado:

Código 1 - Baixa não localizada contabilmente;

Código 2 - Saldo transferido para outra conta, sem apresentação de qualquer justificativa;

Código 3 - Transferência do saldo da conta passiva "Adiantamento de Clientes", em 31/01/92, para a conta retificadora de Ativo nº. 1.01.02.007.002.001, na qual figurou no Balanço comercial levantado naquela data, retornando, em 28/02/92, à conta de Passivo;

Código 4 - Falta de apresentação de documentação comprobatória de baixa registrada contabilmente;

Código 5 - Falta de esclarecimentos quanto à transferência do saldo da conta, quando da mudança do plano de contas, em 01/02/90;

Código 6 - Existência de registros de custos, sem receitas correspondentes, na obra à qual correspondem os adiantamentos;

Código 7 - Permanência, em aberto, do saldo "Adiantamento de Clientes", após a conclusão da obra, caracterizada pela falta de movimentação das respectivas contas de custos e receitas."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Valor Tributável: NCz\$ 56.911.482,90.

Enquadramento legal: art. 157 e §1º., 175, 178, 179, 387 inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

Relativamente à conta Adiantamento de Clientes, afirma que o fato dela ter saldo foi suficiente para que os autuantes, precipitadamente, levantassem a hipótese de omissão de receitas.

Quanto às baixas não localizadas da supracitada conta, alega que "decorreram dos faturamentos posteriores dos serviços, bem assim da regularização procedida na análise da conta 'Contas a Receber de Clientes', pois, em alguns casos, valores tidos como créditos de clientes já estavam faturados e os registros contábeis apresentavam, simultaneamente, débito e crédito relativamente ao mesmo contratante."

Ao final, compromete-se a aditar aos autos dados para verificação da improcedência do lançamento efetuado.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Constata-se neste item descrito no termo de verificação, corroborado nos quadros demonstrativos fls. 20 e 228, que a fiscalização identificou cada conta apresentando irregularidade, nomeou os clientes com os quais a autuada efetuou as transações, dando-lhe, portanto, a oportunidade de se defender na impugnação, haja vista que as declarações do contribuinte no decurso da ação fiscal davam conta que o mesmo não localizara documentos comprobatórios.

Ocorre que mesmo na fase impugnatória, a contribuinte não consegue apresentar elementos que infirmem o lançamento fiscal. Diz que, no caso de "Adiantamento a Clientes", o procedimento fiscal foi açodado e que o fato de existir saldo na conta retro-referida não equivalia à existência de receita. Diz mais, com relação a este item, que as baixas não localizadas pelo fisco, decorreram dos faturamentos posteriores e que a conta de Adiantamento de Clientes foi regularizada contra a "Conta a Receber de Clientes".

Promete aditar aos autos relação dos valores correspondentes aos ajustes procedidos nas aludidas contas, para provar a improcedência do lançamento.

Não o fez até o momento em que se julga o lançamento do auto de infração. Prevalece, desta forma, a exigência fiscal, mantendo-se a base de cálculo no valor de NCz\$ 56.911.482,90".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

d) Recurso voluntário

A contribuinte reitera os argumentos da impugnação.

Observa, ainda, que não consta da decisão nenhum motivo claro para o não acatamento das razões apresentadas na impugnação, tendo-se apenas concordado com o lançamento tendo em vista que a autuada não teria aditado aos autos relação dos valores correspondentes aos ajustes procedidos nas aludidas contas, para provar a improcedência do lançamento.

Ressalta que a relação a que se referiu o julgador de Primeira Instância não tem a importância que o mesmo quis lhe atribuir, pois a mesma serviria tão somente para tornar ainda mais translúcida a exacerbação dos agentes do Fisco, e que continuará tentando provar.

Afirma a recorrente:

"O cerne da questão é a legalidade do lançamento, ou seja, em sendo a matéria tributária que diga respeito à definição de base impositiva submetida à estrita reserva legal, o que se questiona é justamente a existência de norma jurídica que dê amparo à presunção elaborada pelos autuantes e que ensejou o lançamento.

A situação encontrada pelos autuantes poderia se constituir, quando muito, em indício, jamais em prova bastante para a caracterização de qualquer irregularidade.

Em face disso, caberia à fiscalização quatro alternativas:

1ª - desconhecer dos valores tidos como recebidos, se em espécie, e recompor a conta Caixa, para se verificar a existência de saldo credor, hipótese de omissão de receitas devidamente amparada pela legislação, ou

2ª - reconhecendo o recebimento dos valores e identificando os supridores, que se forem sócios caracterizaria, na forma da lei, omissão de receitas, ou

3ª - reconhecendo o recebimento dos valores e identificando os supridores, os quais, não sendo sócios da suprida, ensejaria obrigatoriamente diligências junto aos mesmos para se verificar a efetiva natureza das operações que ensejaram os ditos suprimentos de recursos; ou,

4ª - promover a correta análise das contas de "Adiantamentos de Clientes", de forma a verificar a evolução de seus saldos, em confronto com as "Contas de Clientes" e transferências para contas de "Receita".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Verifica-se, no caso presente, que a situação encontrada pelos autuantes é a da 3ª alternativa. Entretanto, talvez por pressa ou mero comodismo, entenderam aquelas autoridades não promoverem as diligências junto aos clientes/adiantadores de recursos da atuada, tornando o procedimento incompleto e, portanto, sem respaldo legal.

A própria autoridade recorrida afirma, em sua decisão, que "a fiscalização identificou cada conta apresentando irregularidade, nomeou os clientes com os quais a autora efetuou as transações, dando-lhe, portanto, a oportunidade de se defender na impugnação" (grifamos). Haveria forma mais clara de se reconhecer a transferência do ônus da prova? Por que a fiscalização, detentora de tantas informações, não promoveu as necessárias diligências para obter a prova cabal das irregularidades que vislumbrava, exatamente como procedeu em relação a diversas outras pretensas irregularidades, quando quis atribuir à atuada a prática de uso de documentação inidônea?

Atente-se para o fato que o nobre Julgador de Primeira Instância, ao decidir favoravelmente à atuada em relação ao item 3.1.1.4, assim se manifesta:

'É de salientar contudo, que a omissão de receita baseada em indícios na escrituração do contribuinte deve vir lastreada em bases concretas.... Assim, tendo em vista que no caso de omissão de receita prevista no art. 181 do RIR/80 é necessária a prova de existência do delito, ..., é de se excluir da base tributável o valor de ...'.

Se nos casos de suprimento de numerário por sócios da empresa, situação em que existe a presunção legal, são feitas tais comprovações dos autuantes, como não exigí-las na presente situação, onde não existe tal presunção de lei?

Que não se alegue que poderia a própria atuada ter buscado junto a seus clientes a dita documentação, seja por não estar ela obrigada a suprir omissões da autoridade administrativa, seja porque, diferentemente desta, não somos detentores de poder coercitivo que obrigue àqueles a nos fornecer nova documentação, sujeitando-nos, sempre, à boa vontade dos mesmos, o que quase impossibilita o sucesso em tal aventura.

Portanto, só pelo fato de ter a fiscalização presumido onde a lei não o fez, bem como por ter se furtado a promover as investigações ao seu alcance necessárias à definitiva comprovação da irregularidade apontada, é de se declarar insubsistente o lançamento.

Apesar dos argumentos, que entendemos não permitirão prosperar os lançamentos, anexaremos, durante o decorrer do processo fiscal, os demonstrativos das análises efetuadas nas "Contas a Receber", "Adiantamentos de Clientes" e "Serviços Medidos a Faturar", que confirmarão nossas afirmativas iniciais da existência de:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

- notas fiscais emitidas em exercícios subseqüentes, quando da efetiva prestação do serviço, ocorrendo a transferência da conta de "Adiantamento de Clientes" para conta de "Clientes" para a liquidação das mesmas;

- valores recebidos como adiantamentos, permanecendo nessa condição até o final de cada exercício, sendo transferida para "Receita" quando da execução dos serviços;

- valores recebidos como adiantamentos, utilizados para custear a obra, sendo a receita correspondente apropriada em regime de competência, em consonância com os procedimentos preconizados pela IN-SRF 21/79, assim sendo, os valores recebidos permaneceram em aberto como "Adiantamento de Cliente", e como "Serviços Medidos a Faturar", no ativo circulante."

Por fim, ressalta que em nenhum momento houve omissão de receitas, uma vez que, em exercícios subseqüentes, a conta de "Adiantamento de Clientes" foi integralmente transferida para as contas de "Clientes", "Serviços Medidos a Faturar" para eliminar ativos que tiveram contrapartida as contas de "Receita" e/ou "Receita" e como tal apropriada ao resultado do exercício e efetivamente tributada. Desta forma, o máximo que a autuada pode ter cometido, do ponto de vista técnico, foi a postergação do reconhecimento da receita, o que não foi objeto de contestação nos autos, razão pela qual pede o cancelamento da exigência.

e) Fundamentação do Voto

A contribuinte contesta a autuação afirmando, em síntese, tratar-se de mera presunção de omissão de receitas, sem amparo na legislação tributária.

Na verdade, as razões de direito esposadas no recurso voluntário estão centradas apenas no primeiro dos chamados "códigos de irregularidades" constante nos quadros demonstrativos de fls. 226 a 228 (PO), relativo aos adiantamentos cuja baixa não foi localizada contabilmente (Código 1).

Realmente, o "código 1" ocorreu em todos os adiantamentos tomados pela fiscalização como irregulares.

Entendeu o fisco que ao não dar baixa nos adiantamentos a contribuinte teria incorrido em omissão de receitas.

Ora, o fato de a contribuinte deixar de promover a baixa de adiantamentos de numerário recebidos de clientes, sem justificativas, configura-se em forte indício de infração tributária, entretanto, cabe à fiscalização comprovar, efetivamente, a ocorrência de omissão de receitas. As presunções legais, que autorizam a inversão do ônus da prova ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

contribuinte, são somente aquelas expressamente regulamentadas, dentre as quais não se inclui a aludida irregularidade.

Os fiscais identificaram todas as empresas que teriam adiantado numerário à contribuinte e, apesar de intimada, a fiscalizada não apresentou documentos que comprovariam a lisura das operações. Em consequência da inércia da contribuinte, o fisco presumiu estar diante de omissões de receitas, não realizando qualquer outra verificação a fim de produzir provas objetivas da infração.

Em situações como esta caberia ao fisco aprofundar as investigações, especialmente junto às empresas que efetuaram os adiantamentos, comprovando serem estes inexistentes ou tratarem-se de pagamentos relativos a venda/serviços prestados cuja receita não fora contabilizada pela autuada.

É certo que a legislação do imposto de renda, vigente à época dos fatos geradores, não autoriza a presunção aplicada ao presente caso. As presunções legais de omissão de receitas por passivo fictício, saldo credor de caixa, etc., são exceções à regra básica de que o ônus da prova cabe a fisco.

A contribuinte, ao deixar de atender as intimações fiscais, não apresentando os documentos que sustentavam sua escrita contábil, tornou-se vulnerável à uma série de procedimentos fiscais: glosa de custos/despesas, desconsideração de adiantamentos e empréstimos não comprovados na reconstituição do saldo da conta caixa, até mesmo arbitramento dos lucros, todos com amparo legal no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº. 85.450/80 (RIR). Porém, insisto: não há suporte legal para presumir a ocorrência de omissão de receitas no caso em questão.

Cabe aqui transcrever o disposto no caput do artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

Da interpretação desse dispositivo depreende-se que o lançamento de ofício, uma vez verificada a ocorrência do fato gerador do imposto, admite a apuração, pela autoridade fiscal, de irregularidade que justifique a retificação ou ajuste da base de cálculo do tributo, para nela incluir valores omitidos à tributação, porém mediante elemento seguro de prova.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

O "código 2 - transferência do saldo para outra conta, sem qualquer justificativa" - configura-se mero procedimento contábil, cujas conseqüências tributárias não foram demonstradas pela fiscalização, pelo que merece ser desconsiderada.

No que tange ao "código 3 - transferência do saldo da conta passiva 'Adiantamento de Clientes' ", em 31/01/92, para conta retificadora de Ativo, na qual figurou no balanço comercial levantado naquela data, retornando, em 28/02/92, à conta de Passivo - a fiscalização apontou tal procedimento da contribuinte como caracterizador de omissão de receitas, entretanto, não justificou sua conclusão. Não vejo, a princípio, qualquer reflexo tributário no referido procedimento, ademais, as contabilizações foram realizadas em janeiro e fevereiro de 1992, enquanto a auditoria fiscal refere-se ao ano-base de 1989.

Os "códigos 4 e 5 - falta de apresentação de documentos comprobatórios da baixa e falta de esclarecimentos quanto a transferência do saldo da conta, quando da mudança do plano de contas em 01/02/90" - tem a mesma natureza dos códigos anteriores, ou seja, carregam em si indícios aparentes de irregularidades, mas não o suficiente para autorizar a conclusão de que houve omissão de receitas.

Diante disso, devem ser exonerados, de plano, todos os adiantamentos considerados como omissão de receita, relacionados nos demonstrativos de fls. 226 a 228 (PO), que apresentam como irregularidades somente os códigos "1", "2", "3", "4" e "5".

Os adiantamentos tributados sob o "código 6 - existência de registros de custos, sem receitas correspondentes, na obra à qual correspondem os adiantamentos" - merecem um análise acurada das provas apresentadas pela contribuinte.

A conseqüência tributária da irregularidade é patente: a contribuinte teria deixado de emitir notas fiscais/fatura na conclusão da obra ou não contabilizado o faturamento. Em qualquer situação deixou de reconhecer a receita.

Em relação aos adiantamentos por conta da obra "Adutora Campo Grande", no valor total de Ncz\$ 11.522.000,00 (nºs. de ordem 03, 04 e 05 do quadro de fls. 226 (PO), tributados sob o código "6", a contribuinte comprova na pasta nº. 3, do protocolo 20, documentos de fls. 20 a 26 (Livro Diário e Razão), que transferiu o valor do adiantamento para uma conta de receita de serviços. A contribuinte apresenta ainda declaração da contratante (Companhia de Abastecimento D'água e Saneamento do Estado de Alagoas), cópia autenticada às fls. 03, confirmando que efetuou os adiantamentos contabilizados pela contribuinte. Em face das provas apresentadas os referidos adiantamentos devem ser excluídos da tributação.

Quanto ao código "7" não houve ocorrência desta irregularidade no ano de 1989, conforme quadro demonstrativo nº. 1.1, às fls. 226 a 228 (PO).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Portanto, o total tributado, Ncz\$ 56.911.482,90, deve ser integralmente excluído da tributação.

III - 1.1.1.2 - OMISSÃO DE RECEITA - FATURAS CANCELADAS

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No curso do período-base de 1989, a fiscalizada contabilizou diversas baixas de faturas, creditando-as em contas de Ativo, tendo como contrapartida débitos em contas de Receita.

Contas em que se deram tais registros:

- CHESF - Conta nº. 1102010208 - Item 3.2 do Termo nº. 32;
- DER - SP - Conta nº. 1102010304-5 - Item 4 do Termo nº. 32;

Valor Tributável: NCz\$ 90.776.217,18.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 175, 178, 179, 387 inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

A interessada impugna a exigência de tributos sobre os valores de notas fiscais canceladas pela emitente, tendo negado veemente o recebimento correspondente às faturas canceladas.

Ainda neste ponto, manifesta descontentamento pelo fato de não se ter buscado, junto aos contratantes, verificar a existência do pagamento das referidas faturas.

Ao final, compromete-se a aditar aos autos dados para verificação da improcedência do lançamento efetuado.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Quanto à baixa de faturas creditando a conta de ativo e a débito em conta de receita, a atuada, nega veementemente ter recebido quaisquer importâncias correspondentes àquelas faturas. Alega que o ônus da prova é do fisco.

É de se observar, que, intimada regularmente a comprovar o cancelamento das faturas, fls. 760 e 773, a atuada responde que não havia localizado nenhum documento comprobatório. Na impugnação, após dizer que não se conforma com a exigência do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

crédito, promete, desta vez, juntar as originais das faturas canceladas, fl. 10.781. Não o faz. Mantém-se então o lançamento fiscal, tendo com base o valor de NCz\$ 90.776.217,18."

d) Recurso voluntário

Inicialmente, a empresa reitera os argumentos da impugnação.

Afirma que em relação a este item, a autoridade julgadora de Primeira Instância não traz nenhuma justificativa para sua decisão, além de alegar a não apresentação, por parte da autuada, dos originais das faturas canceladas.

A autoridade recorrida resolveu não enfrentar o problema da ilegalidade do lançamento, adotando a posição cômoda de se apegar a aspectos meramente formais de apresentação ou não de documentos.

Alega que se a fiscalização não arbitrou o lucro foi porque teve por boa sua escrituração. Se a mesma não faz prova contra a contribuinte, ainda que houvesse dúvidas deveria a fiscalização promover as diligências necessárias à perfeita comprovação da irregularidade, o que não foi feito.

Ressalte-se que, no caso presente, os valores imputados referem-se apenas a dois emitentes, CHESF e DER/SP, tomando extremamente simples, para a fiscalização, a obtenção das informações necessárias.

Todavia, com a finalidade de concluir o deslinde, a empresa junta ao presente os documentos que farão a prova de suas afirmativas, conforme se pode verificar no Anexo 1.1.1.2, pastas 01/02 e 02/02.

e) Fundamentação do Voto

Neste item, mais uma vez, a fiscalização apoiou-se em elementos que me parecem insuficientes para concluir pela existência de omissão de receitas. Como bem ressaltou a contribuinte a fiscalização deveria ter diligenciado junto ao DER - SP e CHESF para comprovar, ou não, a irregularidade.

Entretanto, em grau de recurso, a contribuinte aportou aos autos os documentos às fls. 29.542 a 29.570, os quais são provas cabais que elidem a acusação fiscal. Dentre eles destaca-se a declaração do DER - SP, fls. 29.544, de que não chegou à empresa as notas fiscais canceladas e que não houve qualquer pagamento a OAS por conta das referidas NF-Faturas de nºs. 801, 818, 837 e 838. Em relação às notas fiscais canceladas da CHESF, de nºs. 1.736 e 1.737, a contribuinte anexou cópia autenticada de todas as suas vias, fls. 29.563 a 29.570.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Concluo, pois, pela improcedência da exigência quanto a este item, devendo ser exonerado da tributação o valor de NCz\$ 90.776.217,18.

IV - ITENS 2.1.1.1 e 2.1.1.2 - OMISSÃO DE RECEITA - ADIANTAMENTO DE CLIENTES e FATURAS CANCELADAS

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

ADIANTAMENTOS DE CLIENTES

A contribuinte contabilizou no ano-base diversos "Adiantamentos de Clientes", conforme discriminados no Quadro Demonstrativo nº. 2.1. Regularmente intimada através do Termo nº. 31, de 25/07/94, a comprovar documentalmente os registros contábeis referentes aos adiantamentos, a indicar e comprovar também os registros relativos às respectivas baixas e a prestar informações específicas de cada item, o contribuinte apresentou apenas documento datado de 05 de setembro de 1994 informando que até aquela data nada havia sido localizado.

Para melhor esclarecer os fatos apontados, ressalte-se que os registros relativos aos "Adiantamentos" tiveram características próprias, a seguir enumeradas e devidamente identificadas através de códigos no Quadro Demonstrativo nº. 2.1, retro mencionado:

Código 1 - Baixa não localizada contabilmente;

Código 2 - Saldo transferido para outra conta, sem apresentação de qualquer justificativa;

Código 3 - Transferência do saldo da conta passiva "Adiantamento de Clientes", em 31/01/92, para a conta retificadora de Ativo nº. 1.01.02.007.002.001, na qual figurou no Balanço comercial levantado naquela data, retornando, em 28/02/92, à conta de Passivo;

Código 4 - Falta de apresentação de documentação comprobatória de baixa registrada contabilmente;

Código 5 - Falta de esclarecimentos quanto à transferência do saldo da conta, quando da mudança do plano de contas, em 01/02/90;

Código 6 - Existência de registros de custos, sem receitas correspondentes, na obra à qual correspondem os adiantamentos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Código 7 - Permanência, em aberto, do saldo "Adiantamento de Clientes", após a conclusão da obra, caracterizada pela falta de movimentação das respectivas contas de custos e receitas.

Valor Tributável: Cr\$ 2.383.466.621,90

FATURAS CANCELADAS

No curso do período-base de 1990, a fiscalizada contabilizou diversas baixas de faturas creditando-as em contas de Ativo, tendo como contrapartida débitos em contas de Receita.

Contas em que se deram tais registros:

- COHAB - Conj. Residencial Penedo - Conta nº. 1.01.02.001.071.001- Item 9 do Termo nº. 32;
- Patos - PB - Conta nº. 4.01.01.002.001.472 - Item 6.2 do Termo nº. 34;
- Favela Chameca - PE - Conta nº. 4.01.01.003.001.506 - Item 8 , termo 34;
- Aduтора Sertaneja - Conta nº. 1.01.02.001.103.001 - Item 2 do termo nº. 24;
- D.N.E.R - PE - Conta nº. 1.01.02.001.110.002 - item 21 do Termo nº. 24;
- Carrefour Sorocaba - Conta nº. 1.01.02.001.142.001 - Item 2 do termo 24;
- Drenagem Vila Aratu - Conta nº. 1.01.02.001.343.004- Item 2 do termo 24.

Valor Tributável: Cr\$ 347.839.475,19.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 175, 178, 179, 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

No que tange a este item, a atuada emprega os mesmos argumentos do item 1.1.1.1 e 1.1.1.2, chamando a atenção para o fato de os autuantes, simplesmente, listarem os valores constantes na conta *Adiantamento de Clientes* e considerá-los como omissão de receitas.

Ao final, compromete-se a aditar aos autos dados para verificação da improcedência do lançamento efetuado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Quanto aos adiantamentos não comprovados e faturas canceladas, o contribuinte se reporta aos mesmos argumentos de defesa do item anterior.

Na verdade as bases fáticas dos itens aqui apreciados são os mesmos do bloco anterior (1.1.1.1 e 1.1.1.2), desta feita em período subsequente.

Não mudam as alegações da autuada como não se alteram também os motivos que justificaram a manutenção do lançamento.

A autuada, embora possuidora de detalhes dos elementos utilizados pela fiscalização para basear o auto, não apresenta qualquer contestação convincente, visando elidir a exigência do crédito tributário. Mantida a cobrança relativa aos itens 2.1.1.1 e 2.1.1.2 do termo de verificação do item I do Auto, cujas bases, respectivamente, são: Cr\$ 2.383.466.621,90 e Cr\$ 347.839.475,19."

d) Recurso voluntário

A recorrente reitera os argumentos da impugnação e solicita, por se tratar do mesmo assunto, a extensão dos argumentos do Recurso aos itens 1.1.1.1 e 1.1.1.2, respectivamente, anteriores, com base nos quais espera seja dado provimento ao Recurso, para exonerá-la, integralmente, da exigência consubstanciada nesta parte do auto de infração.

Ademais, em relação ao item 2.1.1.2, junta ao presente recurso parte dos documentos que comprovam as suas afirmativas, conforme se pode verificar no anexo 2.1.1.2, pastas 01/07 a 07/07, devendo apresentar o restante da documentação ao longo do trâmite processual, sendo que, com relação ao item 2.1.1.1, juntará, no curso do processo, os documentos que farão a prova do que afirma.

e) Fundamentação do Voto

Quanto aos adiantamentos não comprovados aplica-se a mesma fundamentação deste voto no item "II" retro, ou seja, devem ser exonerados, de plano, todos os adiantamentos considerados como omissão de receita, relacionados nos demonstrativos de fls. 284 a 287 (PO), que apresentam como irregularidades somente os códigos "1", "2", "3", "4" e "5".

Os adiantamentos tributados sob o "código 6 - existência de registros de custos, sem receitas correspondentes, na obra à qual correspondem os adiantamentos" - conforme anteriormente exposto, merecem uma análise das provas apresentadas pela contribuinte. Trata-se dos item 7 e 8 do quadro 2.1, fls. 284 - PO, relativos a obra "Adutora Campo Grande", no valor total de Ncz\$ 11.522.000,00. A contribuinte comprova na pasta nº.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

4, do protocolo 21, documentos de fls. 17 a 23 (Livro Diário e Razão), que transferiu o valor do adiantamento para uma conta de receita de serviços. A contribuinte apresenta ainda declaração da contratante (Companhia de Abastecimento D'água e Saneamento do Estado de Alagoas), cópia autenticada às fls. 03, confirmando que efetuou os adiantamentos contabilizados pela contribuinte. Em face das provas apresentadas os referidos adiantamentos devem ser excluídos da tributação.

O adiantamento tributado sob o "código 7 - Permanência, em aberto, do saldo 'Adiantamento de Clientes', após a conclusão da obra, caracterizada pela falta de movimentação das respectivas contas de custos e receitas", refere-se à obra denominada "Derba - Brumado", contratada pelo Departamento de Estrada de Rodagens do Estado da Bahia. A contribuinte comprova na pasta nº. 21, do protocolo 21, que emitiu notas fiscais para faturamento dos serviços executados, reconhecendo as receitas, no mês anterior à contabilização do adiantamento, março de 1990, fls. 12 a 21, ou seja, aparentemente, o que houve foi simples falha contábil, ao invés de lançar o valor contra a conta do ativo, títulos a receber, a contabilização foi em conta de adiantamento.

Portanto, o total tributado do item 2.1.1.1, Cr\$ 2.383.466.621,33, deve ser integralmente excluído da tributação.

Quanto ao item 2.1.1.2 - Omissão de Receitas Faturas Cancelas - A conclusão do fisco acerca da irregularidade é precária, conforme já exposto na decisão do item 1.1.1.2 retro. Caberia à fiscalização diligenciar junto aos contratantes para apurar a verdade dos fatos.

Alem disso, a contribuinte trouxe ao processo os documentos que deixou de apresentar durante a auditoria fiscal comprovando a inexistência da omissão:

- a COHAB de Alagoas, firmou declaração de que não efetuou o pagamento das notas fiscais de nºs. 777 a 780, cópia autenticada às fls. 29.711;

- a Companhia de Água e Esgotos da Paraíba - COGEPA, firmou declaração de que não efetuou o pagamento das notas fiscais de nºs. 956, 1025, 1027, 1028, 1043, 1052, 1068 e 1085, uma vez que as mesmas foram canceladas, conforme cópia autenticada às fls. 01 da pasta 02/07 do protocolo 19;

- cópias autenticadas de todas as vias da nota fiscal nº. 2.090, no valor de Cr\$ 208.571.714,98, obra favela Charneca - PE, que foi cancelada, às fls. 29.758 a 29.761;

- cópias autenticadas de todas as vias das notas fiscais nºs. 289 e 290, no valor total de Cr\$ 13.433.196,49, obra Aduutora Sertaneja - SE, que foram canceladas, às fls. 29.774 a 29.783;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

- cópias autenticadas de todas as vias das notas fiscais nºs. 2.111 e 2.129, no valor total de Cr\$ 7.940.122,96, obra Adutora Sertaneja - SE, que foram canceladas, às fls. 29.793 a 29.800;

- cópias autenticadas de todas as vias das notas fiscais nºs. 1.176 e 1.177, no valor total de Cr\$ 15.382.434,94, obra Carrefour Sorocaba, que foram canceladas, às fls. 29.812 a 29.819;

- por meio dos documentos de fls. 29.820 a 29.832, a contribuinte comprova que não efetuou o cancelamento de parte da nota fiscal-fatura nº. 883. Na realidade houve erro na contabilização do adiantamento no valor de Ncz\$ 5.762.136,17, que foi regularizado. A contabilização da receita de que trata a referida nota foi efetuada pelo valor total, conforme cópia do razão às fls. 29.829.

Portanto, o total tributado do item 2.1.1.2, Cr\$ 347.839.475,19, também deve ser integralmente excluído da tributação.

V - ITEM 2.1.1.3 - ESTORNOS NÃO JUSTIFICADOS EM CONTAS DE RECEITAS (PARTES A e B)

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Em 31/12/90, a fiscalizada efetuou registros a débito de contas de receitas. Regularmente intimada, nos itens 12 e 13 do Termo nº. 24, de 04.03.94, para esclarecer o procedimento, a fiscalizada limitou-se a responder, por documento datado de 05 de setembro de 1994, que nada havia sido localizado até o momento.

PARTE A - Conta nº. 4.01.01.001.002.414 - "Receita - Furnas RJ"

A fiscalizada procedeu ao registro contábil do valor de Cr\$ 13.404.510,20 a débito da conta passiva nº. 2.01.05.001.022.001 - "Adiantamento de Clientes - Furnas", fls. 8.771 do Razão, em contrapartida à conta de receita, efetuando o registro no lote 603 da fl. 349 do Livro Diário nº. 57.

Na mesma data, procedeu a outro registro, no lote 743 da fl. 387 do Livro Diário nº. 57, em igual valor, debitando a conta de receita retro mencionada e creditando a conta nº. 1.01.02.001.140.001 "Faturas a Receber - Furnas", no Razão às fls. 1.998, estornando o lançamento anterior.

PARTE B - Conta nº. 4.01.01.001.002.414 - "Receita - Furnas RJ"

A fiscalizada procedeu registro contábil no valor de Cr\$ 21.390.733,39 a débito da conta nº. 3.01.01.002.001.543 - "Custos - Furnas", fls. 8.964 do Razão, em con-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

trapartida à conta de receita, fls. 257 do Razão, efetuando o registro no lote 603 da fl. 349 do Livro Diário nº. 57.

Na mesma data, procedeu a outro registro, no lote 743 da fl. 387 do Livro Diário nº. 57, em igual valor, debitando a conta de receita retro mencionada e creditando a conta nº. 1.01.02.001.140.001 "Faturas a Receber - Furnas", no Razão às fls. 1.998, estornando o lançamento anterior.

Pelo exposto, verifica-se que, em ambos os casos descritos, os registros contábeis tiveram como consequência estorno de receitas e redução de valores a receber, e, não tendo a fiscalizada apresentado qualquer documentação que justifique o procedimento, caracteriza-se a omissão de receita no valor de Cr\$ 34.795.243,59, correspondente ao somatório do valor das alíneas "a" e "b" anteriormente descritas.

Valor Tributável: Cr\$ 34.795.243,59

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 175, 178, 179, 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Inicialmente, a contribuinte compromete-se a anexar aos autos os documentos necessários para verificação da improcedência do lançamento.

Quanto ao detectado nesta parte (A), afirma que os dois lançamentos ulteriores ao do faturamento (Faturas a Receber - Furnas RJ/a Receita - Furnas RJ), foram errôneos e o quarto lançamento (Receita - Furnas RJ/a Faturas a Receber - Furnas RJ) serviu para sanar as incorreções.

A impugnante afirma que procedeu ao faturamento contra a devedora, sendo que esta não concordou em relação a quitação do total das faturas, assim sendo, segundo os princípios contábeis vigentes, ela estornou o montante contestado pelo cliente.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"No caso dos estornos das contas de receitas, alega o contribuinte que a questão é meramente contábil. Diz que as contas envolvidas, 'Receitas - Furnas RJ', 'Adiantamento de Clientes - Furnas' e 'Faturas a Receber', foram objeto de lançamentos equivocados, o que teria provocado necessidade de ajustes afim de regularizar sua escrita. Aduz que, por ocasião desses ajustes, houve lançamento em duplicidade na conta de 'Receitas - Furnas RJ', o que complicou mais ainda a situação, V. fl. 10.782.

Outra vez, o contribuinte não justifica documentalmente sua defesa. É só observar a descrição do fato no Termo de Verificação Fiscal, fl. 105, cópias do livro razão e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

diário, fls. 8435/8438, 8480, que se chega à conclusão que o contribuinte não pode ou não quer provar contrário as afirmações e documentos apresentados pelos autuantes. Mantida a base tributável de Cr\$ 34.795.243,59.

Na segunda parte deste mesmo tópico, o contribuinte se defende sem qualquer suporte, dizendo que outro estorno na conta 'Receita - Furnas RJ' ocorreu pelo fato daquela contratante não concordar com o pagamento por ela, autuada, exigido. Diz que o ocorrido foi um procedimento de estorno que não significou redução de receita ou de valores a receber, estranhando que os fiscais não tenham efetuado diligências para confirmar a importância do exigido.

Cabe aqui ressaltar que não há porque se cogitar em diligência, tendo em vista que os fiscais autuaram e demonstraram os lançamentos nos livros diário e razão. Bastava o contribuinte juntar os documentos comprobatórios do alegado, para ficar caracterizada a improcedência do auto relativo a este item. Tal não ocorreu.

'A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial'. É o que dispõe o art. 165 do RIR/80, atualmente transcrito no art. 210 do RIR/94.

Assim, deveria o contribuinte guardar adequadamente toda sua documentação de maneira que pudesse localizá-la quando solicitada pela Fiscalização ou apresentá-la, neste momento, de modo a anular a infração detectada. Como isso não ocorreu, há de manter-se a base tributável de Cr\$ 34.795.243,59."

d) Recurso voluntário

Inicialmente, a autuada reitera os argumentos da impugnação.

A ausência de documentação, como já fartamente lembrado neste recurso, poderia tornar imprestável a escrituração do contribuinte, jamais permitir a fiscalização, sem nenhum permissivo legal expresso, não aceitar o correspondente lançamento contábil para, ao seu próprio alvedrio, entendê-lo como inexistente.

O dispositivo legal apontado pelo julgador monocrático, se não cumprido, mas em grau não suficiente para justificar o arbitramento do lucro, resultaria, quando muito, em aplicação de penalidade pecuniária por descumprimento de formalidade prescrita em lei, que se afigura em obrigação acessória, jamais podendo daí advir incidência de tributo (obrigação principal).

É de se exigir, mais uma vez, que a fiscalização comprove, pelos meios que lhe são dados e ao mesmo tempo exigidos pela lei, que efetivamente ocorreu a irregularidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

de, sob o risco de se abrigar, sob o manto do comodismo fiscal, arbitrariedades e injustiças intoleráveis até em regimes de exceção.

Apesar de entender que o a prova é ônus do Fisco, a empresa junta ao presente, documentos que permitirão o deslinde da questão a seu favor, conforme se pode verificar no Anexo 2.1.1.3, pasta 01/01.

e) Fundamentação do Voto

Inicialmente, cabe mais uma vez ressaltar que, neste item, é precária a caracterização da irregularidade pelo fisco. Mesmo na ausência de justificativas da contribuinte para o que seria um erro de contabilização, com estorno de receitas, a fiscalização deveria, necessariamente, comprovar que realmente houve redução indevida das receitas tributáveis, inclusive intimando a contratante da obra para prestar esclarecimentos se preciso fosse, ou, como último recurso, considerar imprestável a contabilidade da fiscalizada, arbitrando-lhe o lucro. Em qualquer das hipóteses o ônus da prova seria do fisco.

Por outro lado, a contribuinte apresentou junto ao recurso voluntário os esclarecimentos e cópias de livros contábeis de fls. 29.833 a 29.863. Analisando as explicações da contribuinte, em confronto com os lançamentos, formei convicção de que os estornos em conta de receitas restaram plenamente justificados, pelo que dou provimento a este item do recurso, excluindo da tributação a verba de Cr\$ 34.785.243,59.

VI - ITEM 3.1.1.2 - OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL - ALIENAÇÃO DE BEM DO ATIVO PERMANENTE

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Em 30/11/91 a fiscalizada registrou a crédito da conta nº. 2.01.05.003.002.002 - "Credores por Consórcio - Queiroz Galvão", às fls. 3.300 do Razão, a importância de Cr\$ 1.182.201.963,00, tendo como histórico: "Valor venda terreno".

Regularmente intimada através do Termo nº. 31, item 43.2, a comprovar a operação, a fiscalizada informou que até aquela data nada havia sido localizado.

A contrapartida de tal registro foi a conta nº. 1.01.04.007.001.997 "Títulos a Receber - Devedores pela Venda Imobilizado", conf. registros às fls. 164 do Livro Diário nº. 68,, com o histórico de "valor venda terreno Cidade Jardim".

Pelo registro acima mencionado, fica evidenciada a alienação de um terreno, tendo em vista que se contabilizou também Cr\$ 1.364.636.638,16, a título de variação monetária ativa, bem como as contrapartidas a crédito de parcela recebida no valor de Cr\$ 258.224.129,27 e valor líquido de financiamento, no valor de Cr\$ 2.288.614.472,43. A conta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

de ativo dessa forma teve seu saldo anulado, enquanto que a conta passiva permaneceu com o saldo em aberto.

Valor Tributável: Cr\$ 1.182.201.963,00.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 175, 178, 179, 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

A interessada admite ter havido a postergação da exigência fiscal e pleiteia "o reconhecimento aos ajustes relativamente à postergação ocorrida, pois o patrimônio líquido não teve o ajuste de correção monetária devido".

Também aqui, compromete-se a aditar aos autos dados para verificação da operação.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"No tocante ao item 3.1.1.2, a omissão de receita tendo por base receita não operacional, resultado da venda de um terreno, registrada como passivo, como pode ser constatado à fl. 167, a fiscalização apresentou toda a metodologia de apuração do crédito tributário, inclusive indicação das folhas. dos livros diário e razão da autuada. Esta, por sua vez, diz, apenas, que se trata de postergação, pois os valores cobrados foram reconhecidos no mês de janeiro de 1992. Promete, mais uma vez, que comprovaria o alegado pela anexação da documentação pertinente ao fato. Bastava juntar cópia do razão ou do livro diário onde ficasse caracterizada a transferência para a conta de receita operacional. Não o fez.

Mantida, então, a exigência do crédito relativa a este item. Base de cálculo Cr\$ 1.182.201.963,00"

d) Recurso voluntário

Abaixo transcrevo as razões de discordância da contribuinte quanto à tributação deste item.

"Junta-se ao presente Recurso os documentos que comprovam as alegações feitas na fase impugnatória, conforme se pode ver no Anexo 3.1.1.2, demonstrando, assim, tratar-se apenas de postergação no pagamento do imposto e não de omissão de receita, como dissera o Fisco.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Tratando-se, o presente caso, de postergação, como o demonstra a documentação ora acostada aos autos, verifica-se a total inadequação do lançamento efetuado pelos agentes do Fisco.

A propósito, considere-se que o lançamento é uma atividade vinculada à autoridade administrativa, conforme assim o determina o art. 142 do CTN, que, para prevalecer, deve atender, no mínimo, às seguintes condições:

- se basear em fato gerador ocorrido;*
- existência de matéria tributável;*
- cálculo correto do montante do tributo devido;*
- identificação correta do sujeito passivo;*
- proposição da aplicação da penalidade cabível.*

No presente caso, a condição primeiramente listada não foi corretamente verificada, tendo em vista que a ocorrência do fato gerador não se deve à omissão de receita, mas, ao seu reconhecimento na apuração do lucro real do período de 1992, no qual, como o demonstra a documentação acostada, foram apropriados os referidos valores.

A segunda condição, a de existência de matéria tributável, também não foi nem de longe observada, eis que, no caso, houve postecipação na apropriação das receitas, ou seja, aquilo que deveria ser reconhecido no período 1 o foi no período 2. Assim, a matéria tributável, que corresponderia ao período 1, terminou por constituir matéria tributável no período 2, tendo-se verificado, portanto, unicamente uma postergação no tempo. Em resumo, pode-se afirmar, com total certeza, a matéria tributável, nesse caso, é uma conta de resultado zero, ou seja, sem resultado.

A terceira condição, cálculo correto do montante do tributo devido, em decorrência da inexistência de matéria tributável, está completamente errada, porque não há imposto a cobrar; existiria, e, assim mesmo, se não houvessem sido pagos voluntariamente, apenas os acréscimos legais de juros moratórios correspondentes ao período de postergação.

A correta observância dessa condição somente seria reconhecida se a autoridade lançadora houvesse constituído como crédito tributário, decorrente do fato apontado, os juros moratórios incidentes sobre o valor do imposto postergado. O crédito tributário, assim constituído, poderia vir a ser acrescido de juros moratórios a partir do mês subsequente ao previsto para o pagamento da primeira ou única quota do imposto correspondente ao período-base em que este terminou por ser pago em virtude da postergação.

Não cabe, no caso, nem a alegação de que teria que se verificar, também, o efeito de correção monetária sobre o imposto postergado, tendo em vista que o registro no período correto provocaria um aumento no valor do patrimônio líquido, sujeito à correção monetária, em valor equivalente à base de cálculo do imposto postergado, o que torna o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

alegado efeito plenamente nulo. Por conseguinte, o lançamento correto resultaria da constituição do crédito tributário, composto apenas de juros moratórios, calculados exclusivamente sobre o valor original do imposto postergado. Atualização monetária só caberia a partir da data em que se verificou o pagamento do referido imposto.

A quarta obrigação, identificar o sujeito passivo, não se discute.

A quinta e última obrigação, a aplicação da penalidade cabível, terminou por ser proposta de forma errada, pois, como é de notório conhecimento deste Conselho, é totalmente inaplicável a exigência de multa sem o imposto correspondente.

Face ao exposto, entendemos sobejamente demonstrada a plena ilegalidade do procedimento adotado para o lançamento que, se mantido, culminará em confisco ou empréstimo compulsório e no uso de tributo como sanção de erro contábil.

Confisco, porque estará sendo exigido imposto sem a existência de matéria tributável.

Empréstimo compulsório, resultante da transformação do confisco, caso se aceite a recomendação do julgador Monocrático, feita em outros itens de sua decisão, como, por exemplo, no Item 2.3.2.5, ou seja, que a empresa pague o valor lançado, efetue o ajuste e, assim, venha poder utilizar o valor pago para compensar débitos futuros ou pedir a sua restituição.

Utilização de tributo como sanção do erro, porque, inexistindo matéria tributável inexistente, também, imposto a cobrar. Por essa forma, o montante exigido se transformaria em penalidade, vendo-se o contribuinte duplamente apenado por uma mesma falha.

A título de prova do que afirma, a empresa junta ao presente os documentos constantes do Anexo 3.1.1.2, pasta 01/01."

e) Fundamentação do Voto

A fiscalização constatou omissão de receitas, no ano-base de 1991, no valor de Cr\$ 1.182.201.963,00, pelo não reconhecimento de receitas não operacionais na venda de um terreno. Tal valor foi creditado em conta do passivo.

A contribuinte alegou, desde a impugnação, que não incorreu em omissão de receitas e sim postergação do imposto, pois, no ano seguinte, transferiu a referida importância para a conta de resultado.

Analisando os esclarecimentos e documentos anexados ao recurso, às fls. 30.531 a 30.540, constatei que realmente a importância foi transferida para conta de re-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

sultado nº. 4.01.01.003.002.590, em janeiro de 1992, conforme lançamento às fls. 487 do livro Diário Geral nº. 070, anexada por cópia autenticada às fls. 30.539 do processo.

Portanto, a infração praticada foi mesmo postergação no pagamento do imposto e não omissão de receitas.

Diante da prova, voto pelo provimento do recurso voluntário quanto a este item.

VII - 3.1.1.3 - OMISSÃO DE RECEITA - BAIXA DE FATURA NÃO CONTABILIZADA

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Em 31/10/91 a fiscalizada registrou na conta nº. 1.01.02.001.090.002 – "Faturas a Receber - COHAGESP- Vila Silvia" o crédito de Cr\$ 30.000.000,00 como histórico de "baixa NF/Dup. 1.771".

Regularmente intimada a apresentar a citada fatura, informando o registro original do débito correspondente, pelo item 14 do Termo nº. 32, a contribuinte informou que até aquela data nada havia sido localizado.

O exame da conta em questão referente ao período-base de 1991, no Razão às fls. 1.340/41, evidencia que a Fatura nº. 1.771 não foi registrada a débito, assim como nenhuma outra de igual valor.

Considerando-se que:

- registros a débito de "Faturas a Receber" geram créditos em contas de "Receita".

- registros a crédito de "Faturas a Receber" indicam recebimento de faturas previamente debitadas;

- registros a crédito dessa conta, sem o anterior débito correspondente, indicam o recebimento de valores que deixaram de transitar como receita;

Caracteriza-se a omissão de receita correspondente ao valor recebido de Cr\$ 30.000.000,00, uma vez que a fiscalizada não logrou comprovar seu anterior registro em contrapartida a conta de resultado.

Valor Tributável: Cr\$ 30.000.000,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 175, 178, 179, 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

A impugnante contesta a glosa feita pela fiscalização, alegando que ocorreu um erro na digitação do histórico do lançamento, sendo "1772" e não "1771" o número da nota fiscal que originou esta autuação.

Aqui também, compromete-se a aportar aos autos a documentação comprobatória.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Com relação a este item, a omissão de receita por baixa de fatura não contabilizada, se refere a uma única fatura de um cliente.

Alega a fiscalização que a autuada creditou a conta de "Faturas a Receber - COOHAGESP - Vila Sílvia", sem o registro original de débito.

Durante a fiscalização, de acordo com os autuantes, fl. 168, o contribuinte nada havia localizado sobre a matéria.

Na impugnação informa que o ocorrido foi um erro de digitação. Tratava-se de duas notas fiscais. Uma de nº. 1771, emitida contra a empresa Papel e Celulose Catari-nense e outra 1772 contra a COOHAGESP. Diz que o verificado foi apenas uma troca de números de notas fiscais no histórico do lançamento. Assim, a baixa é correta e o número da nota é que está errado.

Inexplicavelmente, o contribuinte não logra apresentar a comprovação das explicações da defesa, mesmo conhecedor do conteúdo expresso no Termo de Verificação, trazendo detalhes quanto a base tributável. Insisto no fato do contribuinte não apresentar elementos de prova das alegações feitas na sua peça contestatória.

Mais uma vez, registre-se que foi a autuada que não forneceu os elementos reiteradas vezes solicitados pela fiscalização. Consta dos diversos termos lavrados pelo fisco, acostados aos autos, respostas padrão da empresa, informando 'não haver localizado' as informações e documentos solicitados, fls. 1076 a 1097.

Mantido, dessa forma o lançamento do crédito tributário. Base, CR\$ 30.000.000,00."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

d) Recurso voluntário

A empresa reitera os argumentos da impugnação e junta ao presente Recurso parte dos documentos, que comprovam, de forma inequívoca, a veracidade do que havia afirmado na fase impugnatória, conforme pode ser visto no Anexo 3.1.1.3, pasta 01/01, ficando de apresentar o restante da documentação ao longo do trâmite processual.

Esclarece, ainda, que o atraso na juntada de tais documentos deve-se, como já dito, à descentralização de seus arquivos e que o conhecimento prévio do que ocorrera fora constatado, na época da impugnação, através do livro Diário e cópia do documento que embasara o registro contábil.

e) Fundamentação do Voto

Este item da autuação cingi-se exclusivamente a matéria de prova. A fiscalização apurou irregularidade na baixa de fatura, não contabilizada, concluindo ter havido omissão de receitas pela falta de esclarecimentos e prova por parte da fiscalizada.

Por sua vez, a contribuinte defendeu-se alegando ter ocorrido erro de digitação no lançamento: o número correto da fatura baixada seria 1.772 ao invés de 1.771 como consta na contabilidade. Afirmou também que a fatura 1.771 fora cancelada. O julgador de primeira instância manteve a exigência, corretamente, uma vez que a contribuinte não comprovou suas alegações.

Todavia, junto recurso voluntário a contribuinte trouxe provas cabais da veracidade de suas alegações: às fls. 30.553 a 30.558 encontram-se cópias de todas as vias da nota fiscal fatura nº. 1.771, devidamente cancelada; às fls. 12 da pasta 1 do protocolo 38, encontra-se declaração da COHAGESP confirmando que efetuou o pagamento de Cr\$ 30.000.000,00 à OAS, para liquidação parcial da fatura nº. 1.772.

Diante das provas, ora apresentadas, deve ser excluído este item da autuação.

VIII - ITEM 3.1.1.5 - OMISSÃO DE RECEITAS - FATURAS CANCELADAS

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Em 31/12/91 foram registrados vários débitos na conta nº. 4.01.01.002.001.450 - "Receita - Obras Curto Prazo Públicas - PÍER Portobras Maceió", correspondentes a cancelamento de faturas emitidas no período-base anterior, conforme fls. 4.427 do Razão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Da mesma forma, em 28/02/91, foram canceladas várias faturas na conta 4.01.01.002.001.466 - "Receita - Obras Curto Prazo - Drenagem Bom Jardim - CE", todas emitidas no período-base anterior, conforme fls. 4.429 do Razão.

Regularmente intimada, pelos itens 43.2 e 44 do Termo nº. 34, a comprovar documentalmente e a justificar os registros de cancelamento das faturas emitidas no ano anterior, a fiscalizada limitou-se a responder que nada havia sido localizado até o momento.

Considerando-se que os registros não comprovados reduziram o resultado do exercício, caracteriza-se a omissão de receitas no montante estornado de Cr\$ 86.062.330,69.

Valor Tributável: Cr\$ 86.062.330,69

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 175, 178, 179, 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

No que tange a este item, a atuada mantém os argumentos do item 1.1.1.2, comprometendo-se a aditar aos autos dados para verificação da improcedência do lançamento efetuado.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"O item 3.1.1.5, decorre omissão de receita pelo cancelamento de faturas - Pier Portobras. São diversas faturas canceladas, relacionadas às fls. 169/171, que as atuantes não concordaram.

A fiscalização procurou justificativa, em termo de intimação, fl. 773, não logrando a atuada apresentar qualquer explicação visando inibir a ação fiscal.

Na impugnação, reporta a defesa ao item, já apreciado, 1.1.1.2, Faturas canceladas.

Mantém-se, então, a mesma decisão para aquele item. Lançamento procedente, por absoluta falta de comprovação das alegações. Base de cálculo Cr\$ 86.062.330,69."

d) Recurso voluntário

Inicialmente a empresa reitera os argumentos da impugnação e aqueles apresentados no Recurso ao Item 1.1.1.2 (a seguir transcritos), e anexa ao presente Recurso parte dos documentos constantes do Anexo 3.1.1.5, pasta 01/01, que comprovam o can-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

celamento da nota fiscal objeto do auto de infração tendo em vista que a operação não chegou a ser realizada, ficando de apresentar o restante da documentação ao longo do trâmite processual.

Merecem ser transcritos os seguintes argumentos da recorrente contra este item:

"Também em relação a este item, a autoridade julgadora de Primeira Instância não traz nenhuma justificativa para sua decisão, além de alegar a não apresentação, por parte da autuada, dos originais das faturas canceladas.

Mais uma vez, a autoridade recorrida resolve não enfrentar o problema da ilegalidade do lançamento, adotando a posição cômoda de se apegar a aspectos meramente formais de apresentação ou não de documentos.

Se não arbitrou o lucro da recorrente foi porque, ainda assim, teve por boa sua escrituração. Se a mesma não faz prova contra o contribuinte, ainda que houvesse dúvidas deveria, mais uma vez, a fiscalização promover os diligenciamentos necessários para a perfeita comprovação da irregularidade, o que não foi feito.

Considerando tratar-se exclusivamente de matéria de prova, a juntada dos documentos acima referidos é suficiente à elucidação do caso, razão pela qual a empresa se exime de tecer mais comentários sobre o assunto."

e) Fundamentação do Voto

Este item da autuação é da mesma natureza do item 1.1.1.2, apreciado no item "III" deste voto, aplicando-se aqui a mesma fundamentação.

Repita-se que a base da acusação fiscal foi por demais frágil e que faltou à fiscalização diligenciar ou intimar os contratantes das obras para confirmar a irregularidade.

Contudo, as provas trazidas aos autos pela contribuinte, na última oportunidade dentro da esfera administrativa, confirmam a lisura de seus procedimentos contábeis quanto a este item: às fls. 30.647 a 30.741 foram anexadas cópias autenticadas das 5 (cinco) vias de todas as notas fiscais canceladas referente a obra "Drenagem Bom Jardim", contratada junto a SUMOV Fortaleza CE, no valor total de Cr\$ 53.350.166,99; às fls. 01 da pasta 01/01, do Protocolo 19, a contribuinte anexou declaração PORTOBRÁS-CODERN afirmando que a empresa não efetuou nenhum pagamento a OAS por conta das notas fiscais de nºs. 811 a 863, todas datadas de 31/07/90.

Diante do exposto, voto pelo provimento ao recurso voluntário quanto a este item.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

IX - ITEM 2.2.1.1.1 - SUPERAVALIAÇÃO DE CUSTOS

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Superavaliação de custos face aos procedimentos contábeis a seguir descritos:

Em 31/12/90 foi constituída "Provisão de Serviços Medidos a Pagar", contabilizada à debito da conta "3.01.01.002.001.451 Custos - Conj. Habit. do Ceará", no valor de Cr\$ 80.000.000,00.

No decorrer do período-base encerrado em 31/12/91, não foi constatada a reversão dessa provisão, consoante fotocópias das fls. 2.472 e 3.345 do livro Razão.

Intimada, em 29/07/94, mediante Termo nº. 34, item 7.1, a justificar e comprovar documentalmente a constituição e a realização da provisão retro mencionada, a fiscalizada respondeu, em 05.09.94, que os elementos solicitados não foram localizados.

Tendo em vista que a provisão constituída em 31/12/90 não foi revertida no período-base subsequente, fica caracterizada a superavaliação de custos no valor de Cr\$ 80.000.000,00.

Valor Tributável: Cr\$ 80.000.000,00

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 158, 182, 183 inciso I, 192 c/c 197 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

A impugnante enceta sua defesa afirmando ser regular o procedimento de provisionar os custos incorridos nas obras, por ocasião do encerramento de cada período base de apuração.

Afirma que as apurações dos resultados foram procedidas com base nos custos dos serviços e que "os eventuais estornos da provisão de custos, principalmente em relação ao balanço levantado para fins comerciais não representam choques de valores apropriáveis aos resultados, até porque referido balanço não produz efeitos fiscais e não pode ser invocado como elemento probante para esses fins, pois, no mesmo, a autuada efetua registros de cunho gerenciais que têm por objetivo expressar dados econômicos não levados em consideração pela legislação tributária.

Na conclusão, compromete-se a anexar as relações dos custos provisionados e incorridos relativamente às parcelas contestadas pelo Fisco.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Trata este item de 'Provisão de Serviços Medidos a Pagar', contra conta de custo, efetuada sem que a atuada justificasse documentalmente as razões e realização da mesma.

É bom observar as fls. 112, na descrição do fato, que a atuada foi intimada a justificar, em 29/07/94, a falta de reversão da provisão que foi efetuada em 31/12/90 e não regularizada em períodos seguintes.

As explicações do contribuinte, fls. 10792/3, dando conta da existência de dois balanços, um para fins comerciais e outro de natureza fiscal, por si só, não elide o motivo da autuação. Era preciso demonstrar apenas a utilização ou a correta reversão da provisão, corroborando o resultado de exercício.

Pelos fatos arrolados no Termo de Verificação Fiscal, fls. 112, a 'Provisão Serviços Medidos a Pagar' constituída, em 31.12.90, não foi utilizada (realizada) para o fim proposto, nem revertida em data posterior, sem que tenha a empresa justificado ou comprovado a sua realização.

Na realidade, a fiscalizada constituiu uma provisão, de caráter indedutível, portanto, não expressamente autorizada por lei.

Face ao tudo exposto, fica confirmada a redução do lucro do período base e, ainda, não sendo, a reclamante capaz de produzir elementos convincentes da impropriedade do feito fiscal, é de se manter a exigência neste item. Valor da base tributável, Cr\$ 80.000.000,00."

d) Recurso voluntário

Alega a recorrente:

"Recomenda a boa técnica contábil que a reversão de provisões da espécie de que se cuida, constituída em contrapartida a conta de Custos, seja efetivada contra conta de receita ou como redutora de custos do período seguinte.

Observe-se, agora, o que consta da descrição da infração apontada pelos autuantes:

"Tendo em vista que a provisão constituída em 31/12/90 não foi revertida no período-base subsequente, fica caracterizada a superavaliação de custos no valor de Cr\$ 80.000.000,00' (sublinhamos).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Ora, se a razão da autuação foi a falta de reversão daquela provisão no ano seguinte ao de sua constituição, não há que falar em superavaliação de custos em 1990, mas, quando muito, em postergação de receitas em 1991 ou antecipação de custos de 1991 para 1990, o que se caracterizaria em mera postergação do pagamento do imposto, cujo resultado final é igual a ZERO, como se demonstra no Item 'CONSIDERAÇÕES GERAIS' (transcritas ao final do 'item LVI - 2.7.4.1' do presente voto) na parte relativa à 'Caracterização da Postergação/Inobservância do Regime de Competência'.

Portanto, é a infração totalmente improcedente, por deslocada no tempo (de 1991 para 1990) e de fundamentação oposta (postergação de pagamento de imposto por postergação no reconhecimento de receitas ou antecipação de apropriação de custos, ao invés de superavaliação de custos, com o que, inclusive não concordamos, mas o fundamento do que foi lançado), não havendo como se sustentar a pretensão fiscal.

Ademais, como provaremos posteriormente ao longo do processo, houve a reversão da dita provisão, afastando totalmente a fundamentação do lançamento (superavaliação e superestimação de custos)."

e) Fundamentação do Voto

Este item trata de superavaliação de custo, mediante provisão contabilizada em 31/12/90, no valor de Cr\$ 80.000.000,00, por falta apresentação dos documentos que comprovassem a constituição de seu valor, bem como sua reversão.

Uma vez que a contribuinte anexou ao processo documentos contábeis comprovando que efetivamente reverteu a referida provisão, incluída dentro de um valor maior (Cr\$ 215.000.000,00), em dezembro de 1991, conforme fls. 261 do livro Diário nº. 0069, juntada por cópia às fls. 13 da pasta 15 do protocolo 28, tem-se por descaracterizada a superavaliação de custos.

Em vista da reversão no período-base seguinte, cabe razão à contribuinte ao afirmar que a única infração que poderia ter cometido foi a postergação no pagamento de imposto pela antecipação de custos.

Em face do exposto, voto pelo provimento ao recurso voluntário quanto a este item.

X - ITEM 2.2.2.1 - SUPERESTIMAÇÃO DE CUSTOS

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Em 31/12/90 a fiscalizada efetuou diversos registros em contas de Custos, tendo como contrapartida créditos em contas de "Faturas a Receber", conforme a seguir discriminamos. Regularmente intimada, nos itens 6.7, 8 e 11 do Termo nº. 24, de 04/03/94,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

a explicar e comprovar documentalmente esses registros, a fiscalizada limitou-se a responder, por documento datado de 05 de setembro de 1994, que nada havia sido localizado até o momento.

- Conta nº. 1.01.02.001.001.001 – "Faturas a Receber - Aracruz Celulose"

Foram creditados nessa conta, às fls. 1.811 do Razão, a débito da conta de custos nº. 3.01.01.003.002.402, às fls. 9.289 do Razão, os valores de: Cr\$ 90.055.801,06; Cr\$ 6.141.689,25 e Cr\$ 4.682.015,15, no total de Cr\$ 100.879.505,46.

- Conta nº. 1.01.02.001.022.002 – "Faturas a Receber - Bom Preço Casa Forte"

Foi creditado nessa conta, às fls. 1.862 do Razão, a débito da conta de custos nº. 3.01.01.003.002.499, às fls. 8.968 do Razão, o valor de Cr\$ 40.824.711,00.

- Conta nº. 3.01.01.003.002.447 – "Custo - Eteno II"

Foi debitado nessa conta, às fls. 9.301 do Razão, a crédito de várias contas patrimoniais, conforme fls. 377/378 do livro Diário nº. 57, o valor de Cr\$ 33.501.702,59.

- Conta nº. 1.01.02.001.043.004 – "Faturas a Receber - Patos"

Foi creditado nessa conta, às fls. 1.857 do Razão, a débito da conta de custos nº. 3.01.01.002.001.472, às fls. 9.023 do Razão, conforme fl. do livro Diário nº. 57, o valor de Cr\$ 33.326.335,82.

Valor Tributável: Cr\$ 208.532.254,87.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 158, 182, 183 inciso I, 192 c/c 197 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Quanto à superestimação de custos alegou que:

- Faturas a receber - Aracruz Celulose

Não houve acordo quanto a valores cobrados nas Notas Fiscais emitidas contra a contratante, e assim sendo estornou-se o valor de Cr\$ 90.055.801,06, a título de "glosa", configurando este valor um desconto no preço dos serviços.

A contratante negou-se a pagar débito cobrado em montante equivalente a Cr\$ 6.141.689,25, o qual foi contabilizado a título de perda (deságio).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Nos valores recebidos, foram descontados, pela contratante ao pagar, o montante de Cr\$ 4.682.015,15, relativos às despesas de fornecimento de refeições, efetuadas pela contratante aos empregados da atuada a serviço no local das obras, despesa de responsabilidade desta.

- Faturas a receber - Bom Preço Casa Forte

No que concerne a esta obra por administração, a atuada cobrou taxa de administração e emitiu, também, notas fiscais para a cobrança de mão-de-obra e encargos relativos ao pessoal alocado para os serviços da contratante.

Na prática, a contratante efetuou o pagamento e a contratada (atuada) registrou os custos pertinentes, demonstrando contabilmente o valor dos mesmos.

Remata considerando, do ponto de vista contábil, normal o procedimento adotado e comprometendo-se a instruir o processo com a documentação comprobatória.

- Faturas a receber - Custo - Eteno II

Aqui, limita-se a afirmar que "o valor total de Cr\$ 33.501.702,59, creditado na conta 'Faturas a Receber' refere-se a compensações efetuadas nos créditos da atuada junto a devedora, representados por diversas notas de débito emitidas pela 'COPENE - Petroquímica do Nordeste"; e que irá, oportunamente, aportar aos autos a documentação comprobatória.

- Faturas a receber - Patos

Segundo a interessada, neste caso, o crédito na conta de "Faturas a Receber" corresponde a "glosas" do contratante ao faturamento contra ele efetuado. O estorno procedido em contrapartida à conta de custos não evidencia matéria sujeita à exigência fiscal levantada, pois equivale ao estorno do faturamento contra uma receita que não ocorreu.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Custos registrados em contrapartida a contas de direitos, em 31/12/90, sem justificativa, conforme Termo de Verificação fls. 113.

A impugnante apresenta frágeis explicações para a matéria tributada, além de não apresentar qualquer documento que possa elidir o feito fiscal.

As razões acima expostas visando o cancelamento do crédito lançado, não transmitem qualquer segurança, por parte do contribuinte, quanto ao acerto dos procedimentos por ele adotados. Tanto sim, que no primeiro parágrafo da impugnação, fl. 10.795,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

reconhece que houve erro técnico. Demonstra ainda, o quanto é inconsistente sua contabilidade ao afirmar, no mesmo parágrafo, que teve prejuízo com o recolhimento do COFINS e PIS, porque deixou sem ajustá-los.

Destarte, não logrando a atuada convencer o julgador do acerto dos seus lançamentos contábeis, aliado à falta de suporte documental, mantém-se todo o sub-item 2.2.2.1. do Termo de Verificação Fiscal, correspondente a parte do item 2, do Auto de Infração, no valor de Cr\$ 208.532.254,87."

d) Recurso voluntário

Aduz a contribuinte em seu recurso:

"Preliminarmente, há que se observar que neste item o Julgador de Primeira Instância, no afã de justificar o procedimento de seus colegas atuantes, se abstraiu de analisar as argumentações da impugnação, no que diz respeito aos aspectos contábeis, para centrar-se na crítica à fragilidade do sistema contábil do contribuinte.

Entretanto, em nenhum momento apresenta justificativa legal ou técnica para a manutenção do lançamento.

É tendenciosa e parcial a decisão que se baseia no fato de não ter sido convencido por uma das partes litigantes, sem se manifestar quanto ao fato de ter ou não sido convencido pela outra parte.

Aplicou-se ao presente caso a máxima 'em dúvida, pró Fisco', não se vislumbrando, neste item, a marca de isenção e independência daquela autoridade.

Com esta postura, acomodou, o Julgador Monocrático, uma situação sem precedentes."

Como prova de suas alegações, a empresa junta documentos que podem ser verificados nas pastas 01/04, 02/04, 03/04 e 04/04 correspondentes ao Anexo 2.2.2.1.

e) Fundamentação do Voto

Inicialmente, cabe ressaltar que não vejo como tendenciosa ou parcial decisão de primeira instância quanto a este item. Pelo contrário, no meu entendimento o julgador de primeira instância foi absolutamente isento e coerente ao manter a glosa fiscal, pois:

- a contribuinte contabilizou custos tendo como contrapartida créditos em contas de "faturas a receber", ou seja, procedimento absolutamente impróprio;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

- regularmente intimada a justificar e comprovar tais lançamentos, com a devida documentação, a fiscalizada nada apresentou ou justificou;

- na peça impugnatória, a contribuinte apresentou as justificativas, porém, desacompanha de provas, o que tornou inócua sua defesa nesta parte.

Pois bem, neste contexto, o ônus da prova, indubitavelmente, é da contribuinte.

Passo então a apreciar os documentos agora trazidos aos autos, juntamente com o recurso voluntário:

a) "Faturas a Receber - Aracruz Celulose", créditos no valor total de Cr\$ 100.879.505,46 - a contribuinte alegou tratar-se de glosas contratuais efetuadas pela cliente Aracruz no faturamento dos serviços, que deixaram de ser provisionadas nas épocas próprias. Os documentos contábeis da OAS, anexados às fls. 29.896 a 29.981 (cópias de notas fiscais e livros Diário e Razão), por si só, não se prestam para comprovar a efetividade dos custos.

Entretanto, a declaração da empresa Aracruz Celulose S/A., anexada às fls. 01 e 02 da pasta 01/04 do Protocolo nº. 19, confirmando que procedeu glosas e descontos quando do pagamento das notas fiscais, no valor total de Cr\$ 94.737.816,21, faz prova bastante quanto a procedência dos custos contabilizados a título de glosas diversas e alimentação nos valores de Cr\$ 90.055.801,06 e Cr\$ 4.682.015,15.

Os custos contabilizados a título de deságios, no valor de Cr\$ 6.141.689,25, não foram suficientemente comprovados, pelo que entendo deve ser mantida a glosa.

b) "Faturas a receber - Bom Preço Casa Forte", créditos no valor total de Cr\$ 40.824.711,00 - a contribuinte alegou tratar-se de gastos com pessoal na obra, que foram pagos diretamente pela contratante. Analisando os documentos contábeis e outros, anexados às fls. 29.985 a 30.110, concluí ter a contribuinte logrado êxito em comprovar suas alegações referentes aos custos em questão, devendo ser excluída a glosa.

c) "Custo Eteno II", valor Cr\$ 33.501.702,59 - a contribuinte alegou tratar-se despesas incorridas por seu cliente COPENE - Petroquímica do Nordeste S.A., durante a execução da obra que deixaram de ser deduzidos quando do faturamento tampouco provisionados. Tais despesas foram compensadas por meio de encontro de contas com os créditos da OAS junto a COPENE, resultando em um saldo devedor de Ncz\$ 53.098,34 a ser pago pela OAS. A comprovação dessas alegações é feita por meio dos documentos de fls. 30.116 a 30.159.

Na realidade, o único documento que comprova que a COPENE possuía um crédito junto a OAS é o comprovante de recebimento de fls. 30.116, no verso do qual estão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

discriminados os créditos da OAS, no valor total de Cr\$ 33.448.604,25, que foram regularmente contabilizados pela fiscalizada, e estão esmiuçados nos documentos de fls. 30.118 a 30.133. Contudo, não existe qualquer demonstrativo ou comprovantes dos débitos da OAS para com a COPENE, que totalizam o valor total de Cr\$ 33.501.702,59.

Em resumo, o documento de fls. 30.116 comprova que a COPENE possuía o crédito junto a OAS, tanto assim que foi efetuado o encontro de contas. Entretanto, não foi comprovado que tal crédito refere-se efetivamente a custos da obra "Eteno II" pagos pela contratante, pelo que entendo deve ser mantida a glosa.

d) "Faturas a receber - Patos", créditos no total de Cr\$ 33.326.335,82 - a contribuinte alegou tratar-se de reajustamentos efetuados a maior em diversas notas fiscais. Os documentos de fls. 30.166 a 30.224, corroborados pela declaração da contratante, Companhia de Água e Esgotos da Paraíba - CAGEPA, anexada às fls. 01 do pasta 04/04 do Protocolo 19, afirmando que descontou o valor cobrado a maior nas faturas posteriores.

Como bem frisou a contribuinte, o procedimento correto seria o estorno de receitas, entretanto, o lançamento a título de custo não altera o resultado tributável. Concluo, então, por aceitar o procedimento da contribuinte, devendo esta glosa ser excluída da tributação.

Em face do acima exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso quanto a este item para excluir da tributação a importância de Cr\$ 168.888.863,03.

XI - ITEM - 3.2.1.1 - SUPERESTIMAÇÃO DE CUSTOS - AMAZONAS SHOPPING CENTER

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No período-base de 1990 a fiscalizada efetuou dois registros a débito da conta passiva nº. 2.01.01.001.020.062 - "Adiantamento de Clientes - Tuma Engenharia Ltda.", conforme fls. 6.122 do Razão. O primeiro, em 30/06/90, no valor de Cr\$ 9.000.000,00, com o histórico de "pago adiantamento a fornecedores DC. 006/90"; o segundo, em 31/10/90, no valor de Cr\$ 5.932,35, com o histórico de "pago dupl. nr. 8691 Tuma Eng. Inst. Térmica";

Como o saldo inicial dessa conta passiva era nulo, transitou a mesma no Balanço levantado em 31/12/90, com o saldo devedor de Cr\$ 9.005.932,35.

Em 31/01/91 tal saldo foi baixado, tendo como contrapartida débito à conta de custos nº. 3.01.01.003.003.512 "Amazonas Shopping", conforme registro às fls. 360 do livro Diário nº. 58.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Regularmente intimada, pelo item 10 do Termo de Intimação nº. 29, de 12/07/94, a comprovar tais registros e justificar a transferência do saldo para conta de resultado, a fiscalizada limitou-se a responder, por documento datado de 05 de setembro de 1994, que nada havia sido localizado até o momento.

Ressalte-se que, em 31/12/90, às fls. 9.407 do Razão, havia sido contabilizada, através do DC nº. 018/90, a Nota Fiscal nº. 00016, de emissão de Tuma Engenharia Ltda., como custo da obra Amazonas Shopping Center, no valor de Cr\$ 9.000.000,00.

Dessa forma, não tendo sido apresentada qualquer comprovação, caracteriza-se a superestimação do custo do período, pela transferência indevida de valores do passivo, no total de Cr\$ 9.005.932,35.

Valor Tributável: Cr\$ 9.005.932,82

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 158, 182, 183 inciso I, 192 c/c 197 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

A impugnante afirma que o valor de Cr\$ 9.000.000,00, alvo de atenção dos autuantes, encontrado tanto em adiantamentos como em nota fiscal foi apenas uma coincidência, pois tratam-se de operações distintas.

Quanto a baixa da conta adiantamentos para custo considera-a adequada com a documentação a ser apresentada.

c) Decisão da DRJ em Salvador

**Trata-se de transferência de valores de custos patrimoniais para apropriação de custos.*

Apesar do contribuinte refutar a ressalva feita pela fiscalização quanto ao registro da NF. 00016, de emissão da Tuma Engenharia S/A, a questão da baixa da conta patrimonial de adiantamento de clientes para a conta de custos, persiste.

Alega a autuada que em junho/90, efetuou um adiantamento à prestadora de serviços, Tuma Engenharia S/A, conforme Duplicata nº. 8691. A Nota Fiscal nº. 16, emitida pela mesma empresa, em valor coincidente de Cr\$ 9.000.000,00, nada tem a haver com a operação descrita, afirma a impugnante.

Ora, se as operações são distintas, resta a dúvida quanto ao adiantamento transferido para os custos da empresa em 1991, uma vez que a N.F. nº. 16, foi contabilizada regularmente contra o resultado no ano de 1990.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Contudo, diz a impugnante, 'a baixa da conta de adiantamentos para custo foi adequada com a documentação que estaremos juntando aos autos'. (grifo nosso). Não o fez.

Em razão do acima exposto, concluo pela manutenção da exigência. Valor da base tributável, Cr\$9.005.932,35."

d) Recurso voluntário

Inicialmente, a empresa reitera os argumentos da impugnação. Acrescenta, ainda, os argumentos a seguir transcritos:

"É flagrante a tentativa da autoridade recorrida de justificar o procedimento fiscal, ainda que a manutenção deste feito se dê pela dúvida, como por ele próprio afirmado.

Dessa forma, fica patente que o lançamento não foi devidamente fundamentado e comprovado, devendo, só por isso, ser desconsiderado.

Apesar disso a empresa juntará, no curso do processo, os documentos que farão a prova do que afirma."

e) Fundamentação do Voto

As alegações de mérito da contribuinte quanto a este item são absolutamente incoerentes.

A fundamentação fiscal para o lançamento é simples e objetiva: a empresa contabilizou custos no valor de Cr\$9.005.932,35; apesar de intimada, a contribuinte não apresentou os documentos pertinentes ao lançamento contábil, tampouco sua justificativa; estes fatos determinaram a glosa do custos pela fiscalização.

Não obstante a contribuinte ter afirmado que apresentaria a comprovação dos custos, nada foi trazido aos autos quanto a este item, pelo que deve ser mantida tributação deste item.

XII - ITEM 3.2.1.2 - SUPERAVALIAÇÃO DE CUSTOS - REVERSÕES INDEVIDAS DE PROVISÕES DE SERVIÇOS MEDIDOS A PAGAR

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Superavaliação de custos face aos procedimentos contábeis a seguir descritos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

A fiscalizada constituiu, em 31/12/91, "Provisão de Serviços Medidos a Pagar" contabilizada a débito de contas de "Custo de Obra", em valores significativos e exatos, tendo como contrapartidas contas patrimoniais analíticas de "Serviços Medidos a Pagar".

No período de janeiro a junho de 1992, foi verificado que os valores provisionados como obrigações em 31/12/91 foram revertidos em parcelas mensais, fixas e também em valores exatos. A essas reversões não corresponderam estornos nas respectivas contas de "Custo de Obra".

As cópias das folhas do livro Razão das contas de "Serviços Medidos a Pagar" e de "Custo de Obra" envolvidas no procedimento acima descritos encontram-se anexadas às fls. 7.095 a 7.202 (PO).

Em 29/07/94, mediante Termo nº. 34, especificado por obra, a fiscalizada foi intimada a:

- comprovar documentalmente as constituições das provisões de serviços a pagar contabilizadas em 31/12/91, nas contas de "Custo de Obra", juntamente com a respectiva realização;

- comprovar documentalmente e indicar no livro Diário o registro e a contrapartida dos lançamentos contábeis efetuados a débito das contas patrimoniais de "Serviços Medidos a Pagar", referente a reversão de provisão, no período de fevereiro a junho de 1992.

Tendo em vista que o contribuinte não logrou provar a efetividade dos custos nem demonstrou tê-los estornado em contas de resultado no período-base subsequente, configura-se a superestimação de custos no valor de Cr\$ 55.071.781.000,00, consoante Quadro Demonstrativo nº. 3.16, fls. 509 (PO).

Valor Tributável: Cr\$ 55.071.781.000,00

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 158, 182, 183 inciso I, 192 c/c 197 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Inicialmente, descreve o procedimento que adota concernente ao provisionamento dos custos incorridos das obras, frisando que as apurações de resultados foram procedidas com base nos custos dos serviços.

Em seguida, compromete-se a anexar ao processo as relações dos custos provisionados e incorridos, relativamente às partes contestadas pelo Fisco, com o fito de comprovar a adequação dos procedimentos e conseqüente derrubada da exigência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Nos parágrafos finais, insurge-se contra o critério adotado pelo Fisco na obtenção da base de cálculo tributável, qualificando-o como: mágico, insólito e até de autêntico arbítrio.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Trata-se de provisões constituídas em 31/12/91, contra a conta patrimonial 'Serviços Medidos a Pagar'.

O cerne do problema é a reversão da conta que registra a obrigação da empresa efetuada no decorrer do ano de 1992. Entendem os fiscais autuantes que as reversões não corresponderam aos estornos nas respectivas contas de 'Custo de Obra'.

De acordo com o contribuinte, o que importa verificar é que as apurações de resultados foram procedidas com base nos custos dos serviços. Diz ainda que anexará as relações dos custos provisionados e incorridos relativamente às parcelas contestadas pelo Fisco.

Questiona o procedimento do fisco que de um lado glosa os custos, de outro sugere, por ficção, a receita. Reclama, ainda, que lhe é imposto que não pode haver custo sem receita e vice-versa. Contudo, são glosados as provisões dos custos e são mantidas as receitas.

É de se observar, que em item precedente, quando a fiscalização arbitrou a receita da autuada com base na relação percentual existente entre receitas e custos de períodos anteriores, a decisão foi contrária ao lançamento efetuado, por entender que faltava suporte legal para caracterizar a pretendida omissão.

Tal fato demonstra que o julgamento de primeira instância vem corrigindo eventuais inconsistências nos lançamentos efetuados pela Fiscalização.

Ocorre que no decorrer da ação fiscal, os autuantes detectaram fatos passíveis de comprovação. Intimaram regularmente o contribuinte a justificar e comprovar as operações. Os documentos hábeis foram acatados, conforme consta no Termo de Verificação, fl. 179. Os demais elementos que motivaram o lançamento de ofício, fl. 509, a própria interessada alega não ter condições de encontrá-los.

Na fase impugnatória, ao invés de fazer uso do momento para apresentar aqueles elementos que ensejaram o auto de infração, a autuada apenas descreve procedimentos internos da empresa e, numa estranhável atitude, não apresenta qualquer documento que comprove suas alegações.

Por tudo isso, não anexando, como disse que faria, as relações dos custos provisionados e incorridos relativamente às parcelas contestadas pelo Fisco, que permitiriam



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

um confronto entre a autuação e a defesa, mantém-se na íntegra a base de cálculo tributável no valor de Cr\$ 55.071.781.000,00."

d) Recurso voluntário

Passo a transcrever as razões de discordância da contribuinte com a decisão de primeiro grau:

"Se em determinado item foi julgado improcedente o lançamento por considerar ausente o devido e necessário suporte legal, não se vislumbra, no presente caso, nenhum suporte legal que o justifique.

Em que norma estaria a presunção de que provisão não revertida (v. sub-item 2.2.1.1.2) ou revertida, em ano subsequente, em contrapartida a outra obra, deixaria de ser mero erro contábil para se transformar em custo indevido?

Novamente, fiscalização e julgador se aliam para promoverem o absurdo.

Invalida-se um custo de um ano (1991) em consequência de possíveis irregularidades ocorridas em ano subsequente (1992), o que, por si só, como já defendido em relação ao sub-item 2.2.1.1.2, tornaria nulo o lançamento.

Ademais, como se comprovará pela documentação a ser anexada ao longo do processo, os custos foram efetivamente incorridos no ano de 1991, tendo sido, entretanto, alocados em obras diferentes, o que foi devidamente corrigido no ano seguinte, alocando-os nas obras corretas, quando do lançamento contábil, no ano de 1992, das reversões das provisões constituídas no ano anterior.

Destarte, a não ocorrência de ditos custos no ano de 1991 jamais foi sequer questionada pela fiscalização.

Portanto, se incorridos o foram, o fato de terem sido revertidos, enquanto originalmente provisionados, em contas relativas a outras obras, não permite sua glosa, pois meros equívocos de lançamentos contábeis não têm o condão de transformar um custo dedutível em indedutível.

Ademais, também nesse ponto se comprova a incoerência e a arbitrariedade com que se pautou a fiscalização, pois em dado momento se glosa custo por falta de reversão da provisão no ano seguinte (sub-item 2.1.1.1.1), noutro, por ter sido revertido no ano seguinte seguido da constituição de nova provisão, e agora, por ter sido revertido em contrapartida a obra diversa. Em resumo, ao que parece, qualquer provisão seria indedutível, ao arrepio da lei e da justiça.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Ainda que se considerasse a dedutibilidade da provisão constituída em 1991, seu estorno no ano seguinte, mesmo que em contrapartida em contas representativas de outras obras, reduziram dos custos totais deste período (1992), resultando, apenas, em mera antecipação de custos, gerando mera postergação no pagamento do imposto, de resultado nulo, como demonstrado no Item 'CONSIDERAÇÕES GERAIS' (transcritas ao final do "item LVI - 2.7.4.1" do presente voto) na parte relativa à 'Caracterização da Postergação/Inobservância do Regime de Competência'.

Estaremos anexando ao longo do processo as relações dos custos provisionados e incorridos relativamente às parcelas contestadas pelo Fisco, comprovando a adequação do nosso procedimento, o que provocará, certamente, a derrubada das exigências contidas neste item.

Por conseguinte, há que se considerar totalmente indevido o lançamento, principalmente pelo fato de ser a irregularidade cometida, ainda que de resultado fiscal nulo, totalmente diversa daquela que fundamentou o lançamento (Superavaliação de Custos)."

e) Fundamentação do Voto

A contribuinte, por meio do Protocolo 24 (fls. 30.498 - PO) anexou 19 pastas contendo milhares de documentos referentes listagens e medições para comprovar o custo incorrido em cada obra no ano de 1991 visando justificar as provisões.

Entretanto, bastava a pasta nº. 1 para comprovar, por via oblíqua, a improcedência do lançamento.

Antes de mais nada faço questão de frisar que os 20 (vinte) valores provisionados contra conta de custos a título de "provisões de serviços medidos a pagar" são no mínimo surpreendentes, pois, 18 (dezoito) deles são bilhões de cruzeiros "redondos", como por exemplo: Cr\$ 2.000.000.000,00, Cr\$ 7.000.000.000,00, Cr\$ 4.000.000.000,00 (conforme quadro à fls. 510 - PO); os outros dois valores são um pouco mais "quebrados", Cr\$ 1.376.000.000,00 e Cr\$ 2.395.781.000,00.

Ainda mais estranho é o fato que as reversões foram feitas em contas de custos diferentes das que foram constituída. Segundo a contribuinte teria havido erro na constituição das provisões.

Mas nada disso importa. A verdade é que a contribuinte faz prova de que no 1º semestre de 1992 reverteu integralmente o total provisionado, Cr\$ 55.071.781.000,00, a crédito de contas de custos, o que pode ser constatado nas 298 cópias autenticadas de folhas dos livros Diário e Razão, anexadas na referida pasta 01.

O que de fato ocorreu foi a postergação no pagamento do imposto pela antecipação de custos, premeditada ou não.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Uma vez que o lançamento fiscal refere-se a glosa pura e simples dos custos e não a postergação do imposto, considerando ainda que a este Conselho não cabe aperfeiçoar ou inovar o lançamento, nada mais resta a fazer que exonerar integralmente a exigência tributária quanto a este item.

**XIII - ITEM 1.2.1.1 - CUSTOS, DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDE-
DUTÍVEIS - AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL E DE COMPROVAÇÃO DA NE-
CESSIDADE, RELATIVOS A REGISTRO EM CONTAS DE DESPESA E CUSTO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Conforme Termos de Intimação nº. 12, 23, 30, 35, 38 (alínea "b") e de Reintimação nº. 4, foi solicitado à fiscalizada que apresentasse documentação acompanhada de cópia dos cheques utilizados nos respectivos pagamentos, bem como dos contratos, relatórios, correspondências, cartas-convite, consultas respondidas, orientações técnicas, exemplares de material produzido e demais elementos que comprovassem e evidenciassem a efetividade e necessidade das despesas e custos contabilizados no período-base de 1989.

Em 21/09/94 a fiscalizada apresentou documento datado de 05/09/94 onde afirma: "estamos envidando esforços para localização do restante do material requerido, e informações adicionais para o material apresentado e não aceito. Oportunamente anexaremos ao processo."

Em Termo de Constatação Fiscal datado de 21/09/94, foi ressaltado o procedimento da fiscalizada quanto ao sistemático não atendimento às intimações regularmente expedidas, conforme relatado no início desta peça fiscal, em relação à apresentação de documentário fiscal e comprovação da efetividade e necessidade das despesas e custos, a fiscalizada limitou-se a apresentar documentação relativa a um percentual insignificante em relação ao universo, já selecionado por critérios de amostragem. Note-se que, principalmente em relação aos custos, houve constante e não justificada omissão no atendimento às intimações fiscais.

Tendo em vista a constatação de utilização freqüente de documentação inidônea para embasar os registros contábeis, bem como ocorrência de registro contábeis de despesas imputáveis a outras empresas integrantes do grupo econômico, conforme se comprova em vários itens desta peça fiscal, a negativa de apresentação de documentos indica a intenção da fiscalizada de eximir-se das responsabilidades decorrentes desses procedimentos, evitando o cumprimento de diligências nos emitentes.

Dessa forma ficou caracterizada a necessidade não apenas da apresentação de documentação fiscal hábil e idônea, mas também dos demais elementos solicitados nos Termos de Intimação, para comprovação de que os registros contábeis correspondessem a operações efetivas e necessárias à empresa. Como a fiscalizada não logrou comprovar registros de despesas, no valor de NCz\$ 11.327.099,64 e de custos, no valor de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

NCz\$ 151.005.262,84, conforme relacionado nos Quadros Demonstrativos nº. 1.7 e 1.8 caracteriza-se a redução indevida do lucro líquido no total de NCz\$ 162.332.362,48.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 165, 191, 192, 197 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Segundo a peticionária, a falta da documentação que respaldasse os registros contábeis concernentes à redução da base de cálculo do imposto de renda deveu-se a problemas estruturais.

Encerra sua defesa citando o contraditório e a ampla defesa, tratados no art. 5º., LV da Constituição Federal, que propiciarão "a oportunidade de comprovar a adequação dos procedimentos adotados".

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Neste item, fls. 77/78, os fiscais autuantes, além da falta de apresentação de documentos comprobatórios da realização das operações por parte da contribuinte, glosaram custos e despesas por não ter sido comprovada a sua necessidade à atividade da empresa, inclusive, fazendo uma incursão sobre certos procedimentos observados no decorrer da fiscalização. Dizem, por exemplo, que freqüentemente a empresa utilizou de documentação inidônea para embasar registros contábeis. Denunciam, também, a ocorrência de registros contábeis de despesas imputáveis a outras empresas integrantes do grupo econômico, além de outras acusações.

Os valores dos custos e despesas glosados foram identificados nos Quadros Demonstrativos (Qd) nºs. 1.7 e 1.8, fls. 234/236 e 237/261, perfazendo um total de NCz\$ 162.332.362,48.

A impugnante, conhecendo o teor do Termo de Verificação Fiscal onde se encontram os registros acima, defende-se alegando que em virtude dos infortúnios oriundos do gigantismo que a mesma atingiu, sem uma estrutura de apoio, não foi possível atender a tempo e a hora os pedidos da fiscalização.

Faz outras considerações sobre o assunto e ao final, pede aos julgadores que à vista dos documentos comprobatórios, que oportunamente seriam apresentados, concedessem o provimento à impugnação cancelando a exigência do auto de infração, fl. 10.816.

A ausência de documentação fiscal e de comprovação da necessidade dos desembolsos, contabilizados em contas de despesas e custos, além do presente, foram



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

objeto de autuação nos itens: 2.3.1.1 (Qds. nºs. 2.7 e 2.8); 3.3.1.1 (Qds. nºs. 3.7 e 3.8); 1.2.2.1 (Qds. nºs. 1.9 e 1.10); 2.3.2.3 (Qds. nºs. 2.9 e 2.10) e 3.3.2.1 (Qds nºs. 3.9 e 3.10).

Na análise destes Quadros Demonstrativos, verifiquei que alguns valores foram lançados em duplicidade, no próprio quadro ou noutra quadro.

A empresa, no uso da faculdade preconizada pelo art. 17 do Decreto nº. 70.235/72, apresentou, em diversas oportunidades, documentos comprobatórios de custos/despesas, objeto do presente litígio.

Após análise dos documentos apresentados e eliminadas as duplicidades de lançamentos, mantém-se parcialmente o crédito tributário, conforme demonstrativo abaixo:"

Resumo do julgamento- (demonstrativo de fls. 28.158 a 28.198 - PO)

Quadro Demonstrativo	valor lançado	valor excluído por duplicidade	Valor excluído por comprovação	Valor mantido
1.7	11.327.099,64	4.823.073,06	185.894,92	6.318.131,66
1.8	151.005.262,84	127.099,07	35.689.015,93	115.189.147,84
Total	162.332.362,48	4.950.172,13	35.874.910,85	121.507.279,50

d) Recurso voluntário

Inicialmente, a empresa reitera os argumentos da impugnação.

Com a finalidade de elucidar, de uma vez por todas, a questão, bem assim de comprovar que todos os valores registrados são dedutíveis face à legislação tributária, a empresa alega juntar ao presente Recurso os documentos constantes do Protocolo nº. 06, sendo que mais documentos foram apresentados ao longo do trâmite processual.

e) Fundamentação do Voto

Este item do lançamento trata exclusivamente de matéria de prova.

A Fiscalização promoveu a glosa de despesas e custos, cuja documentação comprobatória da contratação, efetividade da realização e necessidade não foi apresentada pela contribuinte durante a auditoria. Contudo, na fase impugnatória foram acusadas duplicidades nos demonstrativos fiscais além de terem sido trazidos comprovantes de parte dos valores glosados.

Na decisão de primeira instância foram eliminadas as duplicidades, bem como aceitas praticamente todas as provas apresentadas, reduzindo consideravelmente a base de cálculo tributada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

No recurso voluntário a contribuinte apresentou por meio do Protocolo nº. 08 e seguintes, provas para comprovação da maioria dos valores glosados.

A partir da análise de cada documento anexado ao processo, formei convicção de que a contribuinte logrou comprovar a efetividade de quase todos os valores registrados nos quadros demonstrativos nº. 1.7 e 1.8, exceto dos sub-itens a seguir relacionados, pelas razões adiante aduzidas.

Quanto às despesas e custos referentes aos "D.Cs." (demonstrativos de custos de obras em andamentos) a análise documental foi efetuada por amostragem, em face da quantidade de documentos. Alguns "D.Cs." contém mais de três mil documentos, a média é de cerca de setecentos documentos por "DC" glosado, trata-se de uma contabilidade auxiliar para cada obra. Entretanto, no Diário e no Razão da empresa apenas um lançamento é realizado por DC.

QUADRO 1.7

GLOSAS MANTIDAS (justificadas após o quadro)						
Item	Data	Just.	Nome	Doc.	Nº.	Valor NCz\$
2	20/07/89	2	MÉTODO CONSULTORES CONTÁBEIS S/C	NF	S/N	612.996,19
obs.: De acordo com a nota fiscal, de nº. 097/89, juntada às fls. 45 do anexo 657, a despesa refere-se a serviços de consultoria contábil e fiscal, conforme contrato. Todavia, a contribuinte não apresentou o referido instrumento, tampouco qualquer comprovante da efetividade da prestação, sejam relatórios de consultoria/auditoria, pareceres, etc. Em face da insuficiência de comprovação, há que ser mantida a glosa.						
4	31/08/89	2	MÉTODO CONSULTORES CONTÁBEIS S/C	NF		113.302,00
Obs.: idem item anterior (NF fls. 49 anexo 657).						
23	30/11/89	2	MULTIPLIC	Aviso		966.441,39
24	15/12/89	3	JORGE LUIZ BONFIM LEITE	recibo		49.168,00
Obs.: falta NF 1196. Na NF 70350, não foi grafado o nome da empresa.						
28	31/12/89	12	ROBERTO ALBAN MARTINEZ (GALERIA DE ARTE)	Recibo		23.000,00
Obs.: trata-se de aquisição de obras de arte, portanto não pode ser contabilizadas como despesa e sim no ativo. Além do mais obra de arte não é depreciablel.						
55	31/12/89	4	VRL.NF 85 JET FLY AÉREO LTDA.			322.876,00
63	25/01/89	2	VRF CONF RECIBO MANOEL R. FILHO			27.765,85
65	31/12/89	2	VRL NF 30,35,36 e 38 OSCAR SANTOS SILVA			372.957,42
TOTAL						2.488.506,85

QUADRO 1.8

GLOSAS MANTIDAS (justificadas após o quadro)						
Item	Data	Just.	Nome	Doc.	Nº.	Valor Ncz\$
396	15/01/89	2	VL.REF NF 0037 DA PLANAR			14.751,56
obs.: De acordo com a nota fiscal, de nº. 037/89, juntada às fls. 49 do anexo 673, a despesa refere-se a serviços de consultoria, planejamento e assessoria técnica econômica. Todavia, a contribuinte não apresentou qualquer comprovante da efetividade da prestação, sejam relatórios de consultoria/auditoria, pareceres, etc. Em face da insuficiência de comprovação, há que ser mantida a glosa deste item, bem como dos itens seguinte.						



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

397	15/01/89	2	VL.REF NF 0040 da PLANAR			23.523,43
399	15/01/89	2	VLR.NF 0038 PLANAR			7.250,25
400	15/01/89	2	VLR.NF 0041 PLANAR			13.777,01
401	15/01/89	2	VLR NF 0042 PLANAR			23.580,00
406	19/01/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			16.125,90
407	26/01/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			11.233,50
418	27/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			307.328,46
426	01/02/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			16.858,74
427	09/02/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			28.209,99
428	16/02/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			24.988,99
429	23/02/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			13.151,42
431	02/03/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			30.448,41
432	09/03/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			14.377,12
433	10/03/98	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			16.771,63
443	26/05/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			18.850,69
444	01/06/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			47.215,35
445	08/06/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			26.875,93
446	15/06/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			29.360,43
447	21/06/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			32.266,26
483	31/12/89	1	PAGO DESPESAS DC 072/89			186.037,30
Obs.: glosa mantida parcialmente referente a "adições diversas".						
487	07/08/89	1	NF001 GONAIR TÁXI AÉREO			245.430,00
492	31/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			58.281,83
494	14/09/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			30.109,10
501	29/05/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			49.759,22
503	15/06/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			43.597,86
510	29/11/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			107.947,13
522	30/09/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			86.865,59
525	31/10/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			152.393,84
533	31/12/89	1	PAGO DESPESAS DC 042/89			458.062,19
Obs.: glosa mantida parcialmente referente a NFs das empresas EMIC e GERCON.						
544	30/09/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			54.000,00
556	30/11/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			35.424,48
557	30/11/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			62.866,12
561	31/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			49.004,90
566	31/10/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			48.352,39
570	31/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			208.359,44
571	28/06/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			20.915,94
572	15/08/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			65.443,74
576	11/10/89	1	VLR.CONF.COMPROVANTE			146.673,48
577	16/10/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			146.673,48
581	14/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			208.541,71
587	10/11/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			333.459,92
588	01/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			409.168,50
589	28/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			358.153,29
590	31/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			493.714,78
605	31/12/89	5	COMPL.PROV CONTAS A PAGAR			46.109,49



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

606	31/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			48.026,69
607	31/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			15.810,22
609	28/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			81.537,60
611	31/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			58.529,56
612	31/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			46.574,54
613	01/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			41.962,05
615	28/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			73.460,03
618	28/09/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			175.010,18
621	30/10/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			53.823,71
624	13/11/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			72.151,19
625	29/11/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			64.376,60
631	27/02/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			17.514,69
632	29/05/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			22.075,02
633	27/07/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			47.905,10
634	30/08/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			87.831,60
635	28/09/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			144.237,01
636	30/10/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			195.680,60
637	29/11/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			266.518,48
638	27/11/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			212.702,73
639	29/08/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			83.090,51
640	27/09/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			86.146,07
643	28/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			130.487,24
644	29/05/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			42.272,36
645	29/05/89	1	VLR. SEGURO NF 0657			22.000,00
648	20/05/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			125.084,14
648	31/08/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			372.706,71
650	28/09/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			378.248,59
652	23/10/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			206.412,20
653	26/10/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			456.731,38
654	30/11/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			70.360,52
655	30/11/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			124.547,08
658	15/12/89	1	PAGO DESPESA DC 11/89			235.572,00
			Obs.: glosa mantida parcialmente referente a "adições diversas"			
659	27/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			77.703,02
662	28/09/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			74.853,10
666	29/11/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			173.498,46
668	27/11/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			173.186,15
674	30/11/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			33.346,07
689	29/11/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			97.307,56
690	27/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			90.175,24
697	28/12/89	5	VLR.CONF.COMPROVANTE			137.221,50
TOTAL						9.738.968,29



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Justificativas:

1 - Falta de apresentação de documentos comprobatórios.

2 - Comprovação insuficiente - efetividade e necessidade da despesa - Além da apresentação dos documentos comprobatórios dos custos/despesas, a contribuinte foi intimada também a comprovar a efetividade/necessidade 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 materiais para as obras (concreto, madeira, cimento, pisos, ferros, etc.).

Em outros casos, mormente de prestação de serviços, apenas a juntada de recibos e notas fiscais 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 contratos, relatórios, pareceres, laudos, projetos, publicações, exemplar do material produzido, etc.

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, D.O.U. de 14/09/90:

"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 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

- 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."

Nos itens cuja glosa foi mantida com a justificativa nº. "2" a contribuinte trouxe apenas a nota fiscal e/ou recibo de pagamento para comprovar a efetividade da despesa, o que reputo como insuficiente diante do tipo de despesa (prestação de serviços).

3 - Comprovação insuficiente - falta de apresentação de Nota Fiscal/Recibo de pagamento. Nos itens cuja glosa foi justificada com o número "3" a contribuinte deixou de apresentar a nota fiscal ou recibo.

4 - Comprovação insuficiente - Despesas com transportes - fretamento de aeronave e passagens aéreas - A contribuinte não apresentou elementos/justificativas comprovando a necessidade da despesa para a atividade da empresa, nem mesmo comprovou que as pessoas transportadas estariam à serviço da empresa. Em face da enorme quantidade de gastos desta ordem, inclusive pelo fato de a empresa ter contabilizado despesas com transporte aéreo amparadas em notas fiscais inidôneas (Brasil Jet Taxi Aéreo Ltda. - Item 2.3.1.9 do TVF), a comprovação deve ser plena.

5 - Comprovação insuficiente - despesas de mão de obra - Os comprovantes de pagamento de trabalhadores em canteiro de obra, denominados folhas de produtividade, de que tratam essas glosas, não podem ser aceitos por não conterem assinatura dos recebedores. Além disso, não foi trazido ao processo quaisquer outros documentos que comprovem que tais pessoas trabalharam nas obras nos períodos constantes das listagens de pagamentos, sendo também precária a identificação dos mesmos.

12 - Aquisições de bens contabilizados indevidamente como despesa.

A diferença a menor de Ncz\$ 292.492,20 no valor exonerado na decisão de primeira instância, apontada pela contribuinte na correspondência de fls. 30.525 e 30.527, está sendo regularizada neste voto.

Diante do exposto, há que ser dado provimento parcial ao recurso voluntário quanto a este item, mantendo a glosa de custos e despesas no valor de Ncz\$ 12.227.475,14 (Cr\$ 2.488.506,85 do quadro 1.7 e Cr\$ 9.738.968,29 do quadro 1.8), excluindo-se da tributação o valor de Ncz\$ 109.279.804,36.

XIV - ITEM 2.3.1.1 - DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDEDUTÍVEIS - AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL E DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE, RELATIVOS A REGISTROS EM CONTAS DE DESPESA E CUSTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Conforme Termos de Intimação nº. 12, 23, 30, 35, 38 (alínea "b") e de Reintimação nº. 4 foi solicitado à fiscalizada que apresentasse documentação acompanhada de cópia dos cheques utilizados nos respectivos pagamentos, bem como dos contratos, relatórios, correspondências, cartas-convite, consultas respondidas, orientações técnicas, exemplares de material produzido e demais elementos que comprovassem e evidenciassem a efetividade e necessidade das despesas e custos contabilizados no período-base de 1990.

Em 21/09/94 a fiscalizada apresentou documento datado de 05/09/94, onde afirma: "estamos envidando esforços para localização do restante do material requerido, e informações adicionais para o material apresentado e não aceito. Oportunamente anexaremos ao processo."

Em Termo de Constatação Fiscal datado de 21/09/94, foi ressaltado o procedimento da fiscalizada quanto ao sistemático não atendimento às intimações regularmente expedidas, conforme relatado no início desta peça fiscal. Em relação à apresentação de documentário fiscal e comprovação da efetividade e necessidade das despesa e custos, a fiscalizada limitou-se a apresentar documentação relativa a um percentual insignificante em relação ao universo, já selecionado por critérios de amostragem. Note-se que, principalmente em relação aos custos, houve constante e não justificada omissão no atendimento às intimações fiscais.

Sempre que os elementos apresentados eram hábeis e idôneos para comprovação das despesas e/ou custos, evidenciando sua necessidade para a consecução das atividades da empresa, eram os mesmos acatados e o registro contábil aceito como correto.

Tendo em vista a constatação de utilização freqüente de documentação inidônea para embasar os registros contábeis, bem como ocorrência de registros contábeis de despesas imputáveis a outras empresas integrantes do grupo econômico, conforme se comprova em vários itens desta peça fiscal, a negativa de apresentação de documentos indica a intenção da fiscalizada de eximir-se das responsabilidades decorrentes desses procedimentos, evitando o cumprimento de diligências nos emitentes.

Como a fiscalizada não logrou comprovar registros de despesas no valor de Cr\$ 1.904.850.300,61 e de custos, no valor de Cr\$ 8.921.709.047,85, conforme relacionado nos Quadros Demonstrativos nº. 2.7 e 2.8, caracteriza-se a redução indevida do lucro líquido no total de Cr\$ 10.826.559.348,46.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 165, 191, 192, 197 e 387 inciso II do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

b) Impugnação

A autuada diz ter "plena consciência da adequação e autenticidade dos gastos efetuados" e entende deva ser dado provimento ao recurso neste item.

Também aqui, compromete-se a anexar ao processo os documentos necessários à comprovação de suas afirmações.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Ausência de documentação fiscal e de comprovação da necessidade, relativos a registros em contas de despesa e custo.

Repete-se a mesma situação do item número 1.2.1.1., tanto na fundamentação do auto de infração quanto nas razões da defesa. fls. 114/5, 10.817.

Após análise dos documentos apresentados e eliminadas as duplicidades de lançamentos, mantém-se parcialmente o crédito tributário, conforme demonstrativo abaixo:"

Resumo do julgamento - (demonstrativo de fls. 28.211 a 28.280 - PO)

Quadro Demonstrativo	valor lançado	valor excluído por duplicidade	Valor excluído por comprovação	Valor mantido
2.7	1.904.850.300,61	156.287.937,80	14.998.817,22	1.733.563.545,59
2.8	8.921.709.047,85	0,00	1.647.130.914,66	7.274.578.133,19
Total	10.826.559.348,46	156.287.937,80	1.662.129.731,88	9.008.141.678,78

d) Recurso voluntário

Inicialmente, a empresa reitera os argumentos da impugnação.

Com a finalidade de elucidar, a questão, bem assim de comprovar que todos os valores registrados são dedutíveis face à legislação tributária, a empresa juntou ao presente recurso os documentos constantes do Protocolo nº. 08 e seguintes, apresentados ao longo do trâmite processual.

e) Fundamentação do Voto

Este item do lançamento também trata exclusivamente de matéria de prova.

A Fiscalização promoveu a glosa de despesas e custos, cuja documentação comprobatória da contratação, efetividade e necessidade não foi apresentada pela contribuinte durante a auditoria, mesmo após diversas intimações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Na fase impugnatória foram acusadas duplicidades nos demonstrativos fiscais além de terem sido trazidos comprovantes de parte dos valores glosados.

Na decisão de primeira instância foram eliminadas as duplicidades, bem como aceitas praticamente todas as provas apresentadas.

No recurso voluntário a contribuinte afirma ter apresentado no Protocolo nº. 08 e outros, comprovação para todos os valores glosados.

A partir da análise de cada documento anexado ao processo, formei convicção de que a contribuinte logrou comprovar a efetividade de quase todos os valores registrados nos quadros demonstrativos nº. 2.7 e 2.8, exceto dos sub-itens a seguir relacionados, pelas razões adiante aduzidas.

Cabe lembrar que para as despesas e custos referentes aos "D.Cs." (demonstrativos de custos de obras em andamentos) a análise documental foi efetuada por amostragem, em face da grande quantidade de documentos em cada um destes demonstrativos que representam verdadeira contabilidade auxiliar por obra.

QUADRO 2.7

GLOSAS MANTIDAS (justificadas após o quadro)						
Item	Data	Just.	Nome	Doc.	Nº.	Valor Cr\$
1	30/04/90	7	PIAUHYLINO MONTEIRO E MARTORELLI-ADV.	RECIBO	112/90	8.691.200,00
3	30/04/90	7	FERNANDO GOMES DE MELO			1.363.245,00
Obs.: todos os recibos assinados pelo Sr. Fernando Gomes de Melo, relativos a serviços advocatícios não especificados, como o de fls. 5.672, fazem referência a um contrato entre as partes. Entretanto, nenhum contrato foi apresentado, muito menos qualquer prova material da efetiva prestação de serviços por parte do advogado.						
4	09/05/90	1	REAL SOCIEDADE PORT. BENEFICENCIA		1/1498	1.003.409,30
7	15/06/90	7	F.BASTOS ASSESSORIA JURÍDICA	RECIBO		2.000.000,00
12	31/07/90	1	AV. DÉBITO			696.000,00
13	31/07/90	7	F.BASTOS ASSESSORIA JURÍDICA	RECIBO		1.531.330,00
21	30/08/90	8	GRAFICA E EDITORA JORNAL HOJE	NF	260	2.000.000,00
Obs.: glosa mantida parcialmente, relativa à NF 260, (fls. 18 do anexo 684), referente a despesa com patrocínio de página cultural do jornal.						
22	31/08/90	1	BRDESCO TURISMO S.A.			250.590,00
25	31/08/90	7	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT		100.000,00
26	31/08/90	7	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT		627.191,00
27	31/08/90	1	KMW AÉREO TÁXI LTDA.		105	9.863.500,00
29	31/08/90	1	KMW AÉREO TÁXI LTDA.			4.154.700,00
30	31/08/90	7	FERNANDO GOMES DE MELO			242.313,14
33	30/09/90	8	EDITORA JORNAL DA BAHIA S/A	Fatura	14497	8.200.000,00
Obs.: Segundo a nota fiscal, às fls. 77 do anexo 689, a despesa refere-se a patrocínio de página de "roteiros" do jornal.						
39	30/09/90	1	KMW AÉREO TÁXI LTDA.			7.125.700,00
Obs.: Excluídas as duplicidades de glosa relativa aos itens 157 e 190, mantendo-se apenas este.						



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

40	30/09/90	1	KMW AÉREO TÁXI LTDA.			8.301.300,00
41	30/09/90	1	KMW AÉREO TÁXI LTDA.			9.348.050,00
42	30/09/90	7	FERNANDO GOMES DE MELO			864.000,00
43	30/09/90	4	SERSAN TURISMO LTDA.			306.000,00
45	30/09/90	6	FERNANDO QUEIROZ NEVES			1.214.003,00
48	31/10/90	7	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT		236.275,87
62	31/10/90	2	ALIANÇA PESQUISA E DESENV.LTDA	NF	183	700.000,00
63	31/10/90	7	FERNANDO GOMES DE MELO			918.000,00
64	31/10/90	7	FERNANDO GOMES DE MELO			1.410.000,00
65	31/10/90	7	FERNANDO GOMES DE MELO			1.640.000,00
66	31/1090	1	CAIXA ECONOMICA FEDERAL			1.732.088,07
67	31/10/90	1	KMW AÉREO TÁXI LTDA.			820.000,00
69	31/10/90	1	KMW AÉREO TÁXI LTDA.			237.896,00
73	30/11/90	2	PLANUM-CONSLT.PLANEJ.S/C LTDA			5.000.000,00
75	30/11/90	7	PIAUHYLINO MONTEIRO E MARTORELLI-ADV	DUP	388/90	3.000.000,00
87	31/12/90	7	FERNANDO GOMES DE MELO			5.000.000,00
88	31/12/90	7	FERNANDO GOMES DE MELO			2.200.000,00
89	31/12/90	7	F.BASTOS ASSESSORIA JURÍDICA	RPT		8.800.000,00
117	31/01/90	1	NÃO IDENTIFICADO			839.872,00
188	31/12/90	10	VALOR CONFORME CONTRATO			410.000.000,00
<p>Obs.: Este item cujo histórico da contabilização, acima transcrito, impossibilita qualquer identificação de sua natureza, refere-se um contrato particular para locação de aeronaves firmado pela contribuinte com a Empresa Baiana de Taxi Aéreo Ltda. - EBTA, anexado por cópia às fls. 07 a 14 do anexo 682. A quantia que seria devida pela contribuinte, mas não foi paga, corresponde a mais de US\$ 2.830.000 (dois milhões, oitocentos e trinta mil dólares americanos).</p> <p>A simples apresentação do contrato é insuficiente para comprovação da dedutibilidade da despesa. Não foi trazido aos autos qualquer prova de que no ano de 1990 os aviões de propriedade da EBTA transportaram pessoas a serviço da OAS. Além do que não foi apresentada nenhuma nota fiscal de prestação de serviços. Portanto, a dedutibilidade deste valor não pode ser aceita.</p>						
197	11/06/90	1	PAGO NF Nº. 0031 CH Nº. 605974			10.012.214,00
201	30/04/90	1	PAGO IPVA CONF.GUIA MÊS 08/90			1.190.695,83
202	30/04/90	1	PAGO IPVA CONF.GUIA MÊS 08/90			120.006,54
205	01/02/90	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	NF	102	232.500,00
206	28/02/90	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	NF	108	240.000,00
207	11/05/90	4	EM. BAHIANA DE TAXI AÉREO	DUP	33025	1.243.590,00
209	25/06/90	4	ATLANTA TAXI AÉREO	NF	117790	501.939,00
222	31/05/90	1	VALOR ESTORNO			850.000,00
231	31/08/90	1	PG. DUP. 0113 KMW TÁXI AÉREO			18.560.800,00
236	31/12/90	2	PAGO DESPESA DC Nº. 019/90-SUP.BSB			6.475.000,00
<p>Obs.: Excluída apenas despesa de assessoria, cuja a justificativa foi insuficiente, correspondente às NF de nº. 01, 03 e 04 da empresa Mercado e Opções Brasil Representações Ltda., às fls. 11, 13 e 20 do anexo 690.</p>						
239	30/04/90	2	PAGO DESPESAS DC Nº. 002/90			1.021.975,97
<p>Obs.: tratam-se de serviços prestados por pessoas físicas, para os quais foram apresentados apenas 03 recibos (fls. 11 a 16 do anexo 685). O primeiro trata-se de serviços advocatícios não especificados do Sr. Fernando Gomes de Melo. Os outros dois recibos sequer esclarece que tipo de serviço fora prestado.</p>						



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

241	30/06/90	2	PAGO DESP. DC Nº. 004/90-BRASILIA			2.678.518,93
Obs.: glosa idêntica à item anterior. Sendo diversos recibos de pessoas físicas reunidos às fls. 10 a 38 do anexo 683, sem comprovação da efetividade.						
242	30/09/90	2	VR. CONF RECIBO LUIGI PETTI			2.975.000,00
243	30/09/90	2	PAGO DESP. DC Nº. 008/90-SÃO PAULO			1.429.340,63
Obs.: glosa idêntica à do item 239. Tratam-se de diversos recibos de pessoas físicas reunidos às fls. 10 a 36 do anexo 686, sem comprovação da efetividade.						
244	30/11/90	1	VR.CONF RECIBO NELSON B. NEVES			743.040,00
245	30/11/90	2	VR. CONF. RECIBO LUIZ C. A V. BOAS (fls. 88 do anexo 687).			4.500.000,00
246	31/12/90	1	VR.CONF RECIBO NELSON B. NEVES			743.040,00
264	30/06/90	2	PAGO DESP. DC Nº.0044/90-SÃO PAULO			6.466.676,95
Obs.: Trata-se de diversos notas fiscais e recibos de pessoas físicas, relativos a prestação de serviço, reunidos às fls. 68 a 78 do anexo 688, cuja comprovação da efetividade é insuficiente.						
269	31/12/90	1	VALOR DESCONTO			15.805.165,89
TOTAL						586.206.167,12

QUADRO 2.8

GLOSAS MANTIDAS (justificadas após o quadro)						
Item	Data	Just.	Nome	Doc.	Nº.	Valor Cr\$
44	30/05/90	2	SCL ASSESS.E PART. LTDA.	NF	364	652.417,87
45	31/05/90	2	SCL ASSESS.E PART. LTDA.	NF	365	9.605.493,07
76	30/06/90	2	SCL ASSESS.E PART. LTDA.	NF	369	2.856.632,51
100	31/08/90	3	CONST.QUEIROZ GALVÃO S/A			2.853.006,47
Obs.: a manutenção da glosa deste item e dos demais abaixo, referentes a esta construtora deveu-se exclusivamente à falta de apresentação de notas fiscais, conforme pode ser constatado no anexo 696 ao processo.						
139	31/07/90	3	COMISSÃO DE COORDENAÇÃO DO RECINTO 9 DE JULHO - obs.: recibo às fls. 48 do anexo 700.			2.000.000,00
144	31/07/90	2	SCL ASSESS.E PART. LTDA.	NF	377	3.516.939,14
151	31/07/90	1	ESTRADAS (SUBEMPREGADA II)		DIV.	8.264.443,28
164	31/08/90	3	CONST.QUEIROZ GALVÃO S/A (obs. falta nota fiscal)			23.939.021,68
165	31/08/90	3	CONST.QUEIROZ GALVÃO S/A (obs. falta nota fiscal)			10.641.361,40
220	31/08/90	2	SCL ASSESS.E PART. LTDA.	NFs	380	4.693.629,86
250	30/09/90	1	W2-PRODUÇÕES DE FILMES	DP	644	6.100.000,00
317	30/09/90	2	SCL ASSESS.E PART. LTDA.	NF		1.346.268,11
318	30/09/90	2	SCL ASSESS.E PART. LTDA.	NF		4.012.460,18
331	30/09/90	3	INDUSTRIA E COMÉRCIO ANAIR LTDA.			2.300.000,00
371	31/10/90	3	CONST.QUEIROZ GALVÃO S/A (obs. falta nota fiscal)			4.760.000,00
372	31/10/90	3	CONST.QUEIROZ GALVÃO S/A (obs. falta nota fiscal)			2.240.000,00
472	31/10/90	2	PRONOVE PROMOTORA	NF	589	4.200.000,00
Obs.: De acordo com a NF, às fls. 16 do anexo 358, a despesa refere-se a aquisição de 12.000 camisetas destinadas a programa nacional de combate ao fumo. Portanto, trata-se de despesa não necessária à atividade da empresa.						



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

485	31/10/90	3	FABRIBOX ESQUADRIAS DE ALUMÍNIO LTDA.			1.600.000,00
490	31/10/90	3	CERÂMICA SÃO CRISTÓVAO LTDA.			6.131.307,60
499	31/10/90	3	TSP - TELECOMUNICAÇÕES SISTEMA E PROJETOS			6.178.942,17
503	31/10/90	3	TUMA ENGENHARIA LTDA.	REC.	S/N	15.000.000,00
597	30/11/90	3	FABRIBOX ESQUADRIAS DE ALUMÍNIO LTDA.		30	1.600.000,00
693	31/12/90	2	PLANAR CONSULTORIA E PLANEJAMENTO LTDA.	NF	088	6.625.000,00
822	31/07/90	2	NOVO SOM SONORIZAÇÃO PROFISSIONAL LTDA.	NF	0078	5.000.000,00
826	31/07/90	3	MERCANTIL CENTRO OESTE IMP. EXP. LTDA.			2.080.000,00
836	30/09/90	2	GCR PROPAGANDA LTDA.	NF	121	10.000.000,00
850	31/12/90	5	VLR.REF.PRESTAÇÃO CONTAS			2.243.594,22
852	31/07/90	2	NOVO SOM SONORIZAÇÃO PROFISSIONAL LTDA.			5.000.000,00
863	31/12/90	5	VLR.REF.PRESTAÇÃO CONTAS			3.003.795,86
867	31/12/90	1	PG.DESP.DC Nº.016/90			8.500.000,00
Obs.: Excluída apenas despesa de Cr\$ 8.500.000,00 contabilizada em duplicidade, referente a nota fiscal 101 da Construtora Romano Barbosa Ltda. (fls. 10.210). O valor da referida NF é de Cr\$ 17.383.609,14, contudo, no DC 16/90 o custo foi contabilizado por Cr\$ 25.883.609,14, sendo Cr\$ 8.500.000,00 de adiantamento e Cr\$ 17.383.609,14 de pagamento de saldo (fls. 10.192).						
883	31/12/90	5	VLR.REF.PRESTAÇÃO CONTAS			2.452.704,65
886	30/09/90	1	VRL.CONF.COMP.CH 047134			27.335.400,00
908	01/03/90	5	VALOR CONF.COMPROVANTE			1.031.570,80
909	29/03/90	5	VALOR CONF.COMPROVANTE			1.868.391,50
911	30/09/90	4	PG.FAT.255 APARTE TÁXI			2.000.000,00
912	30/11/90	3	PG.DESP.DC Nº.009/90-BSB			1.690.725,43
Obs.: para comprovar parcialmente esta despesa, a contribuinte apresentou cópias de notas fiscais, às fls. 6.327 a 6.337, no valor de Cr\$ 112.296,61, entretanto, nem mesmo este valor pode ser aceito uma vez que tais notas não estão no nome da contribuinte.						
913	30/03/90	1	PG.NOTA FISCAL Nº. 538			3.600.000,00
915	15/06/90	8	PG.NF Nº.13849 ED.J. BAHIA			2.500.000,00
916	28/06/90	8	PG.NF Nº.13849 ED.J. BAHIA			3.500.000,00
927	31/12/90	5	VLR.REF.PRESTAÇÃO CONTAS			2.355.058,07
936	31/12/90	5	VALOR CONF.COMPROVANTE			1.804.729,28
967	31/10/90	5	VLR.REF.PRESTAÇÃO CONTAS			4.380.817,89
968	31/10/90	2	PG.NF FAT Nº.18407 PUBLIVEN			5.000.000,00
969	31/10/90	2	PG.NF FAT Nº.18410 PUBLIVEN			5.000.000,00
970	31/10/90	2	PG.NF FAT Nº.18408 PUBLIVEN			5.000.000,00
971	31/10/90	2	PG.NF FAT Nº.18409 PUBLIVEN			5.000.000,00
972	31/10/90	2	PG.NF FAT Nº.1841 PUBLIVEN			5.000.000,00
973	31/10/90	2	PG.NF FAT Nº.18412 PUBLIVEN			5.000.000,00
985	31/10/90	5	VLR.REF.PRESTAÇÃO CONTAS			3.240.752,68
986	31/10/90	5	VLR.REF.PRESTAÇÃO CONTAS			2.880.162,30
990	31/12/90	5	VLR.REF.PRESTAÇÃO CONTAS			3.137.439,43
1039	30/09/90	5	VLR.REF.PRESTAÇÃO CONTAS			1.792.635,66
1040	30/09/90	5	VLR.REF.PRESTAÇÃO CONTAS			1.156.931,87
1041	30/09/90	5	VLR.REF.PRESTAÇÃO CONTAS			2.161.719,91
1046	31/12/90	5	VLR.REF.PRESTAÇÃO CONTAS			5.708.418,18
1054	29/03/90	5	VLR.CONF.COMPROVANTES			2.290.792,77
1057	10/04/90	5	VLR.CONF.COMPROVANTES			1.500.131,54



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

1058	30/06/90	5	VLR.PRESTAÇÃO DE CONTAS			4.514.480,52
1059	31/07/90	5	VLR.PRESTAÇÃO DE CONTAS			3.968.238,83
1067	31/12/90	5	VLR.PRESTAÇÃO DE CONTAS			1.376.813,47
1098	30/11/90	5	VLR.CONF.COMPROVANTES			1.500.000,00
1122	31/12/90	5	VLR.REF.PRESTAÇÃO CONTAS			1.537.469,98
TOTAL						288.229.698,18

Justificativas:

1 - Falta de apresentação de documentos comprobatórios.

2 - Comprovação insuficiente - efetividade e necessidade da despesa - Além da apresentação dos documentos comprobatórios dos custos/despesas, a contribuinte foi intimada também a comprovar a efetividade/necessidade 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 materiais para as obras (concreto, madeira, cimento, pisos, ferros, etc.).

Em outros casos, mormente de prestação de serviços, apenas a juntada de recibos e notas fiscais 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 contratos, relatórios, pareceres, laudos, projetos, publicações, exemplar do material produzido, etc.

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, D.O.U. de 14/09/90:

"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 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

- 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."

Nos itens cuja glosa foi mantida com a justificativa nº. "2" a contribuinte trouxe apenas a nota fiscal e/ou recibo de pagamento para comprovar a efetividade da despesa, o que reputo como insuficiente diante do tipo de despesa (prestação de serviços).

3 - Comprovação insuficiente - falta de apresentação de Nota Fiscal/Recibo de pagamento. Nos itens cuja glosa foi justificada com o número "3" a contribuinte deixou de apresentar a nota fiscal ou recibo.

4 - Comprovação insuficiente - Despesas com transportes - fretamento de aeronave e passagens aéreas - A contribuinte não apresentou elementos/justificativas comprovando a necessidade da despesa para a atividade da empresa, nem mesmo comprovou que as pessoas transportadas estariam à serviço da empresa. Em face da enorme quantidade de gastos desta ordem, inclusive pelo fato de a empresa ter contabilizado despesas com transporte aéreo amparadas em notas fiscais inidôneas (Brasil Jet Taxi Aéreo Ltda. - Item 2.3.1.9 do TVF), a comprovação deve ser plena.

5 - Comprovação insuficiente - despesas de mão de obra - Os comprovantes de pagamento de trabalhadores em canteiro de obra, denominados folhas de produtividade, de que tratam essas glosas, não podem ser aceitos por não conterem assinatura dos recebedores. Além disso, não foi trazido ao processo quaisquer outros documentos que comprovem que tais pessoas trabalharam nas obras nos períodos constantes das listagens de pagamentos, sendo também precária a identificação dos mesmos.

6 - Serviços prestados por pessoas físicas - não especificados - Tratam-se de despesas cujos recibos não contém especificação dos serviços prestados, tampouco efetiva comprovação dos mesmos.

7 - Prestação de serviços jurídicos não comprovados - A prestação de serviços por advogado, quando efetivamente realizados, é de simples comprovação, pois, as ações judiciais e acordos extrajudiciais são sempre documentados. De igual forma os pareceres jurídicos são também formalizados em laudas. Nos casos em que as glosas foram



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

mantidas a contribuinte apresentou apenas as notas fiscais e recibos de pagamentos de terceiros (pessoas físicas), deixando de comprovar a efetividade da prestação dos serviços.

8 - Despesas com patrocínio de jornais - As despesas tratadas neste item são todas de elevado valor e sua necessidade não foi justificada pela contribuinte que limitou-se a comprovar a realização das mesmas. Entendo que o patrocínio de paginas culturais ou comunitárias, tem natureza de propaganda e, segundo o artigo 247 do RIR/80, somente são dedutíveis as despesas diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa, o que não ocorreu nos casos em questão. Sendo assim, há que ser mantida a glosa.

O equívoco da decisão recorrida quanto ao valor exonerado em primeira instância, Cr\$ 2.238.080,95 a menor, apontado pela contribuinte às fls. 30.526, está sendo sanado neste voto.

Portanto, quanto a este item do voto deverá ser mantida a glosa nos valores de Cr\$ 586.206.167,12 e Cr\$ 288.229.698,18, acolhendo-se parcialmente o recurso para excluir da tributação a importância de Cr\$ 8.133.705.813,48.

**XV - ITEM 2.3.1.2 - SUPERESTIMAÇÃO DE VARIAÇÃO MONETÁRIA
PASSIVA**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

A fiscalizada registrou em vários meses do período-base, a débito da conta nº. 3.02.01.003.002.001 – “Pós Fixada”, variação monetária passiva decorrente de contratos de empréstimo junto ao Banco Itaú S/A., conforme mapas demonstrativos às fls. 8.619 a 8.643.

Intimada a comprovar a efetividade das despesas registradas, conforme Termo nº. 23, a fiscalizada apresentou “Quadro Demonstrativo Das Variações Monetárias - ITAÚ”, fls. 8.618, onde se evidenciam diferenças a maior e a menor ocorridas na contabilização.

Dessa forma, conforme documento elaborado pela própria fiscalizada, fica evidenciada a diferença líquida a maior de Cr\$ 4.034.379,64, contabilizada indevidamente como despesa do período.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 165, 191, 192, 197 e 387 inciso II do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

b) Impugnação

Quanto a este lançamento, a contribuinte afirma que a exigência fiscal é im-procedente porque a glosa da diferença de variação monetária passiva, decorrente de contrato com o Banco Itaú, limitou-se a determinada parcela de meses do período-base de 1990, não tendo sido verificado todo o ano de 1990.

Tendo em vista que a autuação teve por base informações prestadas pela autuada, ela se compromete a anexar ao processo o demonstrativo de todos os meses do ano de 1990 para contrapor a esta exigência

c) Decisão da DRJ em Salvador

"A autuação tem por base diferença apurada pelo contribuinte em resposta ao termo de intimação de fl. 687. O quadro demonstrativo, fl. 8618 (PO), acusa uma variação monetária passiva a maior no valor de Cr\$ 4.034.379,64, correspondente a operação com o Banco Itaú.

Alega a contribuinte que apresentou o quadro incompleto, fl. 10.818, e que apresentará demonstrativo para contrapor a exigência formulada, por inconsistente.

Os documentos apresentados pelo Fisco provam contra a autuada que mais uma vez não consegue refutar de forma convincente o lançamento tributário. Desse modo, mantém-se a cobrança do crédito tributário. Base Cr\$ 4.034.379,64."

d) Recurso voluntário

Inicialmente, a autuada reitera os argumentos da impugnação.

A seguir alega que conseguiu a documentação necessária junto ao Banco Itaú S/A., da qual faz-se a juntada ao presente recurso, como pode ser verificado na pasta 01/01 correspondente ao Anexo 2.3.1.2, de forma que sua anexação, juntamente com o correspondente quadro demonstrativo, é prova bastante da improcedência da autuação.

e) Fundamentação do Voto

A partir de demonstrativo elaborado pela própria contribuinte, às fls. 8.595 (PO), a fiscalização apurou que a empresa contabilizou a maior despesas de variação monetária passiva, referente a empréstimos junto ao Banco Itaú S.A., no ano de 1990.

Contestando a autuação, a contribuinte juntou ao recurso voluntário, razões aditivas de fls. 30.742 a 30.744, acompanhada dos documentos de fls. 30.745 a 30.987. Alega a recorrente, em síntese, que a fiscalização apurou as diferenças de apenas seis



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

meses do ano de 1990 e que correto seria verificar o ano todo, pois, o período de apuração do IRPJ no ano-base de 1990 era de 1º. de janeiro a 31 de dezembro.

Na planilha de fls. 30.745 a contribuinte refaz os cálculos da variação monetária em todos os meses do ano de 1990, com base nos documentos anexados às folhas seguintes, especialmente o mapa de fls. 30.987, concluindo que no total contabilizou a menor despesas no valor de Cr\$ 2.954.494,38.

Analisei minuciosamente os documentos apresentados e, mais uma vez, formei convicção de que cabe razão à contribuinte.

Da detalhada defesa apresentada para este item é relevante comentar a diferença do mês de abril de 1990. Consoante planilha de fls. 30.745, em abril de 1990 foi contabilizada despesa negativa de correção monetária, no valor de Cr\$ 14.749.772,30, confirmado pela cópia autenticada do livro Razão, às fls. 30.747, e do Diário, às fls. 30.789. Entretanto, segundo os contratos, a correção do mês de abril de 1990 foi de Cr\$ 44.101.069,28 (positiva). Portanto, somente no referido mês houve diferença a menor de Cr\$ 58.850.841,58. No mês de agosto/90 também houve elevada diferença a menor, Cr\$ 23.347.539,68, entre o valor contabilizado e o correto.

Estas expressivas diferenças a menor foram parcialmente compensadas por diferenças a maior nos meses de março de 1990 (Cr\$ 47.473.205,79), novembro de 1990 (Cr\$ 5.465.664,83) e dezembro de 1990 (Cr\$ 27.444.509,58).

Em face dos elementos de prova apresentados, concluo pelo provimento do recurso voluntário quanto a este item.

XVI - ITEM 2.3.1.3 - DESPESAS NÃO COMPROVADAS

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No período-base de 1990 a fiscalizada creditou na conta nº. 2.01.01.001.015.034 – “Fornecedores de Materiais e Serviços - OAS Participações”, a importância de Cr\$ 90.000.000,00, às fls. 5.735 do livro Razão, tendo como contrapartida a conta nº. 3.02.01.001.002.032 – “Outras Despesas Gerais”, registrando a operação às fls. 395 do livro Diário nº. 57.

Regularmente intimada pelo item 8 do Termo nº. 27 a comprovar documentalmente tal registro, a fiscalizada limitou-se a responder que nada havia sido localizado até o momento.

Foi também intimada empresa OAS Participações Ltda., controladora da fiscalizada, através de Termo de Diligência Fiscal de 07/10/94, a identificar o registro correspondente em sua contabilidade e a comprová-lo documentalmente. Em correspondência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

datada de 14/10/94 a diligenciada informou não ter identificado contabilmente o registro retro mencionado.

Dessa forma resta sem comprovação o registro de despesas no valor de Cr\$ 90.000.000,00

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 165, 191, 192, 197 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Aqui a atuada limita-se a, oportunamente, anexar a documentação relativa à operação que deu causa a este item.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"A fiscalização intimou as duas empresas envolvidas na operação a apresentarem os documentos hábeis. Não atenderam.

Na impugnação a atuada se limita a informar que oportunamente anexará aos autos a documentação relativa à operação. Não o fez.

Mantida a exigência fiscal no valor correspondente à base tributável de Cr\$ 90.000.000,00."

d) Recurso voluntário

A empresa reitera os argumentos da impugnação e afirma que juntará ao presente processo, no decurso do trâmite processual, os documentos que comprovarão a efetividade da despesa.

Ante a documentação a ser apresentada, a recorrente solicita seja dado provimento ao recurso, de modo a exonerá-la, integralmente, da exigência contida nessa parte do lançamento.

e) Fundamentação do Voto

Este item refere-se à glosa de despesas com empresa coligada à contribuinte, no valor de Cr\$ 90.000.000,00, contabilizada em 31/12/90.

Por meio do Protocolo nº. 37, pasta 06, a contribuinte apresentou cópia autenticada da nota fiscal nº. 0124, cuja discriminação dos serviços prestados é a seguinte: "valor referente a reembolso de custos administrativos e financeiros conforme contrato datado de 05/01/90.", sem entretanto especificar e quantificar quais seriam os serviços admi-



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

nistrativos e financeiros, objetos de reembolso à controladora, e a que título teriam sido prestados.

Em face da falta de apresentação do referido contrato, inviabilizando a verificação da necessidade da despesa, nos termos do artigo 191 do RIR/80, entendo que deve ser mantida a glosa, negando provimento a este item do recurso.

XVII - ITEM 3.3.1.1 - CUSTOS, DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDEDUTÍVEIS - AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL E DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE, RELATIVOS A REGISTRO EM CONTAS DE DESPESA E CUSTO

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Conforme Termos de Intimação nº. 12, 23, 30, 35, 38 (alínea "b") e de Reintimação nº. 4 foi solicitado à fiscalizada que apresentasse documentação acompanhada de cópia dos cheques utilizados nos respectivos pagamentos, bem como contratos, relatórios.

Em 21/09/94 a fiscalizada apresentou documento datado de 05/09/94, onde informa: "estamos envidando esforços para localização do restante do material requerido, e informações adicionais para o material apresentado e não aceito. Oportunamente anexaremos ao processo."

Em Termo de Constatação Fiscal datado de 21/09/94, foi ressaltado o procedimento da fiscalizada quanto ao sistemático não atendimento às intimações regularmente expedidas, conforme relatado no início desta peça fiscal. Em relação à apresentação de documentário fiscal e comprovação da efetividade e necessidade das despesas e custos, a fiscalizada limitou-se a apresentar documentação relativa a um percentual insignificante em relação ao universo, já selecionado por critérios de amostragem. Note-se que, principalmente em relação aos custos, houve constante e não justificada omissão no atendimento às intimações fiscais.

Tendo em vista a constatação de utilização freqüente de documentação inidônea para embasar os registros contábeis, bem como ocorrência de registros contábeis de despesas imputáveis a outras empresas integrantes do grupo econômico, conforme se comprova em vários itens desta peça fiscal, a negativa de apresentação de documentos indica a intenção da fiscalizada de eximir-se das responsabilidades decorrentes desses procedimentos, evitando o cumprimento de diligências nos emitentes.

Dessa forma, ficou caracterizada a necessidade não apenas da apresentação de documentação hábil e idônea, mas também dos demais elementos solicitados nos Termos de Intimação, para comprovação de que os registros contábeis correspondessem a operações efetivas e necessárias à empresa. Como a fiscalizada não logrou comprovar registros de despesas no valor de Cr\$ 15.883.969.178,28 e de custos, no valor de Cr\$ 37.966.980.910,93, conforme relacionado nos Quadros Demonstrativos nº. 3.7 e 3.8, ca-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

racteriza-se a redução indevida do lucro líquido no total de Cr\$ 53.850.950.089,21.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 165, 191, 192, 197 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

O contribuinte declara que as despesas se mostrarão usuais e necessárias tão logo ela anexe aos autos os comprovantes de sua efetividade.

c) Decisão da DRJ em Salvador

**Ausência de documentação fiscal e de comprovação da necessidade, relativas a registros em contas de despesas e custo.*

Conforme Termos de intimação, fls. 540, 687, 725, 796, 838 e 900, o contribuinte deveria apresentar documentação acompanhada de cópias de cheques, contratos, relatórios, correspondências, cartas-convite, consultas respondidas, orientações técnicas, exemplares de material produzido e outros elementos que comprovassem e evidenciassem a efetividade das despesas e custos contabilizados no período-base de 1991.

Na impugnação, diz que as despesas se mostrarão usuais e necessárias tão logo sejam anexados aos autos os comprovantes de sua efetividade.

Como o presente lançamento guarda similitude com o item 1.2.1.1, no tocante a falta de apresentação dos documentos de custos e despesas, estendo, aqui, a fundamentação e efeitos, ali esposados.

*Após análise dos documentos apresentados e eliminadas as duplicidades de lançamentos, mantém-se parcialmente o crédito tributário, conforme demonstrativo abaixo:**

Resumo do julgamento - (demonstrativo de fls. 28.327 a 28.396 - PO)

Quadro demonstrativo	valor lançado	valor excluído por duplicidade	Valor excluído por comprovação	Valor mantido
3.7	15.883.969.178,28	844.975.721,40	1.072.203,00	15.037.921.253,88
3.8	37.966.980.910,93	61.655.110,84	5.146.987.645,74	32.758.338.154,35
Total	53.850.950.089,21	906.630.832,24	5.148.059.848,74	47.796.259.408,23

d) Recurso voluntário

A contribuinte reitera os argumentos da impugnação e junta ao presente Recurso os documentos constantes do Protocolo nº. 10, que comprovam a efetividade e a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

necessidade da despesa, juntamente com a documentação apresentada ao longo do trâmite processual.

Ante à documentação apresentada, a recorrente solicita seja dado provimento ao recurso, de modo a exonerá-la, integralmente, da exigência contida nessa parte do lançamento.

e) Fundamentação do Voto

Este item do lançamento contempla exclusivamente de matéria de prova.

A Fiscalização efetuou a glosa de despesas e custos, cuja documentação comprobatória da contratação, efetividade e necessidade não foi apresentada pela contribuinte durante a auditoria, mesmo tendo recebido intimações específicas para tanto.

Na fase impugnatória foram acusadas duplicidades nos demonstrativos fiscais além de terem sido trazidos comprovantes de parte dos valores glosados.

Na decisão de primeira instância foram eliminadas as duplicidades, bem como aceitas praticamente todas as provas apresentadas, reduzindo consideravelmente a base de cálculo tributada.

No recurso voluntário a contribuinte afirma ter apresentado no Protocolo nº. 08 e outros, comprovação para todos os valores glosados.

A partir da análise de cada documento anexado ao processo, formei convicção de que a contribuinte logrou comprovar a efetividade de quase todos os valores registrados nos quadros demonstrativos nº. 3.7 e 3.8, exceto dos sub-itens a seguir relacionados e justificados.

Importante ressaltar que nas despesas e custos referentes aos "D.Cs." (demonstrativos de custos de obras em andamentos) a análise das provas foi efetuada por amostragem, em face da quantidade de documentos.

QUADRO 3.7

GLOSAS MANTIDAS (justificadas após o quadro)						
Item	Data	Just.	Nome	Doc.	Nº.	Valor Cr\$
2	31/01/91	3	PSIL-PRONTO SOC. INFANTIL LAGOA LTDA.	Recibo		3.294.092,73
			Obs.: Além de não ter sido apresentada a nota fiscal, apenas recibo (fls. 05 do anexo 744), a despesa seria referente a prestação de serviços médicos a um menor, cuja necessidade para as atividades da empresa não foi comprovada.			
3	31/01/91	9	FOLHA DE PAGAMENTO GRATIF. DE BALANÇO			6.800.000,00
4	31/01/91	6	CARLOS BARROS MERO			2.618.543,33
5	31/01/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			22.000.000,00
6	31/01/91	2	VALENTE, VALENTE ARQUITETOS	NF	146	3.456.219,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

10	31/01/91	2	MAYNARD POLADIAN ASSOC.GRAF.EDIT.LTDA.			5.000.000,00
Obs.: este item e os seguintes refere-se a despesa com promoção de festas de congratulações (fim de ano) em obras, conforme notas fiscais às fls. 21 a 25 do anexo 736.						
11	31/01/91	2	MAYNARD POLADIAN ASSOC.GRAF.EDIT.LTDA.			5.000.000,00
12	31/01/91	2	MAYNARD POLADIAN ASSOC.GRAF.EDIT.LTDA.			5.000.000,00
14	31/01/91	2	GENTE DE PROPAG. E PUBLICIDADE	Recibo		1.100.000,00
16	31/01/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			3.044.000,00
17	31/01/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			887.594,85
18	31/01/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			1.000.000,00
19	31/01/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			4.814.616,75
20	28/02/91	2 e 3	APL-ASSESSORIA E PLANEJAMENTO LTDA.	RPT		12.125.000,00
21	28/02/91	6	CARLOS BARROS MERO			4.208.816,67
22	28/02/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			7.400.000,00
23	28/02/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			1.150.520,00
25	31/03/91	10	JORLAN S.A.	NF	63.458	6.641.310,00
Obs.: Trata-se da aquisição de um veículo GM Monza, ou seja, bem do ativo permanente e não de despesa operacional.						
26	31/03/91	4	AL TÁXI AÉREO LTDA.			26.330.000,00
27	31/03/91	4	AL TÁXI AÉREO LTDA.			11.732.500,00
28	31/03/91	4	AL TÁXI AÉREO LTDA.			5.687.500,00
29	31/03/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			214.187,67
30	30/04/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			10.000.000,00
31	30/04/91	6	CARLOS BARROS MERO			2.080.875,79
32	30/04/91	6	CARLOS BARROS MERO			2.142.856,84
35	30/04/91	2	CASA PLANETA DE BRASÍLIA MAQ.FER.LTDA.	Recibo	S/N	140.000,00
36	30/04/91	2 e 3	SANTA MÔNICA IND.COM.TAP.E CARP. LTDA.	Recibo	S/N	1.035.682,00
38	30/04/91	3 e 2	MARC COM.E REPRES.DE MÓVEIS LTDA.	Recibo	S/N	4.697.500,00
39	30/04/91	3	BRASMAR-MÁRMORES BRASILEIROS LTDA.	Recibo	S/N	693.516,64
41	30/04/91	3 e 2	ALNO COM. APARELHOS DOMÉSTICOS LTDA.	cópia cheque		1.579.175,00
42	30/04/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			3.204.114,48
43	30/04/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			199.400,00
44	30/04/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			11.403.569,66
48	31/05/91	3 e 2	KITCHENS COZINHAS E DECORAÇÕES LTDA.			1.728.590,00
49	31/05/91	3 e 2	KITCHENS COZINHAS E DECORAÇÕES LTDA.			700.910,00
50	31/05/91	3	SANTA MÔNICA IND.COM.TAP.E CARP. LTDA.			1.035.682,00
51	31/05/91	3	VITRAL VIDROS PLANOS LTDA.			523.635,00
52	31/05/91	3	ARTS BANHEIROS			311.810,00
54	31/05/91	4	TOP TUR VIAGENS E TURISMO LTDA.			3.975.533,00
55	31/05/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			1.465.794,00
56	31/05/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			4.000.000,00
57	31/05/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			1.370.000,00
58	31/05/91	2	INTERMAT S/C LTDA.			1.411.943,85
59	31/05/91	6	CARLOS BARROS MERO			2.080.875,79
60	30/06/91	4	INTERSUL TURISMO LTDA.	Recibo		1.318.685,00
61	30/06/91	3 e 2	AMF - ADMINISTRADORA DE NEGÓCIOS LTDA	Recibo		8.575.000,00
65	30/06/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT		1.974.094,69
66	30/06/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT		169.888,13



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

67	30/06/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT		509.732,79
69	30/06/91	2	INTERMAT S/C LTDA.			2.006.287,88
70	31/07/91	2	INTERMAT S/C LTDA.			2.194.878,94
71	31/07/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT		974.160,64
72	31/07/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT		297.800,34
76	31/07/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			5.322.670,45
77	31/07/91	2	ENERCOP ENG.CONSTR.REPRES.SERV. LTDA.			2.312.244,00
78	31/07/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			27.288.235,00
79	31/07/91	1	BRASMAR-MÁRMORES BRASILEIROS LTDA.	Fatura		1.387.033,00
81	31/07/91	8	FUNDAÇÃO DEMOCRITO ROCHA			7.500.000,00
83	31/08/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			53.640.946,38
84	31/08/91	6	CARLOS BARROS MERO			7.040.000,00
89	31/08/91	2	INTERMAT S/C LTDA.	cheque		2.415.464,00
92	31/08/91	2	SOCIMER DO BRASIL COM. ASSES.PART.LTDA.	Recibo		4.290.000,00
93	31/08/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			2.538.802,12
98	30/09/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			533.333,33
99	30/09/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			5.656.383,62
101	30/09/91	2	ROCHA OLIVEIRA ENGENHARIA LTDA.			8.089.156,00
104	30/09/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			6.302.564,89
107	30/09/91	4	ADVANCE VIAGENS E TURISMO LTDA.	Recibo	S/N	672.660,00
108	31/10/91	1	INTERMAT S/C LTDA.			2.704.112,25
109	31/10/91	6	CARLOS BARROS MERO			4.182.856,84
110	31/10/91	6	CARLOS BARROS MERO			3.571.428,42
111	31/10/91	6	CARLOS BARROS MERO			4.285.713,69
117	31/10/91	3	RICARD SCHELLE JUNIOR	Recibo		984.797,00
118	31/10/91	2	DESTAQUE PROPAGANDA			1.850.000,00
119	31/10/91	2	DESTAQUE PROPAGANDA			2.000.000,00
120	31/10/91	2	DESTAQUE PROPAGANDA			1.150.000,00
121	31/10/91	2	DUMBO PROPAGANDA			1.850.000,00
122	31/10/91	2	DUMBO PROPAGANDA			2.000.000,00
123	31/10/91	2	DUMBO PROPAGANDA			1.163.094,00
133	30/11/91	2	CLUBMEDITERRANEE DO BRASIL LTDA.	Depósito		1.955.340,00
134	30/11/91	4	SERSAN TURISMO LTDA.			5.300.000,00
135	30/11/91	4	LÍDER TÁXI AÉREO S/A			1.013.565,00
145	30/11/91	2	STUDIO GRÁFICO DOS ANJOS LTDA.			1.180.000,00
152	31/12/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			43.654.428,45
157	31/12/91	2	DIANA CINEMATOGRAFICA LTDA	NF	5258	22.000.000,00
158	31/12/91	2	BANCO ECONÔMICO S/A	Aut.	s/n	3.740.000,00
Obs.: Trata-se de despesa com aquisição de dólares turismo cuja necessidade para o desenvolvimento das atividades da empresa não foi comprovada.						
159	31/12/91	3	JOSÉ ROBERTO PEREIRA			2.000.000,00
218	31/01/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			4.652.088,42
219	31/01/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			800.000,00
220	31/01/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			600.000,00
228	31/08/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			2.538.802,12
283	31/12/91	4	EMPRESA BAHIANA DE TÁXI AÉREO LTDA.			14.916.000,00
284	31/12/91	4	EMPRESA BAHIANA DE TÁXI AÉREO LTDA.			20.793.600,00
303	30/04/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO			3.783.508,92



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

324	30/11/91	4	TRANSWORD TURISMO E CÂMBIO LTDA.			1.389.727,00
329	31/01/91	1	VLR CONF REC NELSON BAETA NEVES			743.040,00
330	31/01/91	1	VLR CONF REC NELSON BAETA NEVES			1.300.000,00
331	31/01/91	1	VALOR REFERENTE NF 0047			5.049.303,97
340	31/12/91	9	VR CF REC ANTONIO CARLOS MENEZES			73.888.710,18
341	31/12/91	9	VR CF REC PAULO ROBERTO S. FREIRE			13.397.950,67
342	31/12/91	9	VR CF REC JOSÉ ADEMÁRIO P. FILHO			35.315.244,00
347	31/03/91	7 e 3	VLR.CF REC CENTRAL ASS. FAB. LTDA.			10.000.000,00
348	31/03/91	2	VLR.CF REC SILEX CONS.FINAC. CX 26/03			52.000.000,00
349	30/06/91	2	PAGO DUPL 103 SILEX CONSULT.FINAC.			64.000.000,00
350	31/07/91	2	PAGO DUPL 0013 CPA PART. ASS. LTDA.			5.000.000,00
351	30/09/91	2	VLR.CF.REC.SILEX CONSULT FINAC			34.891.645,40
352	30/11/91	2	VLR.CF.REC.PLANAR CONSULT PLANEJ			13.181.000,00
353	30/11/91	2	PAGO DUPL 109 SILEX CONSULT ASSOC			28.517.697,00
354	30/11/91	2	VLR CONF REC LARM CONSULT ASSOC			32.989.690,72
356	31/12/91	2	VLR.CF. REC. SILEX CONSULT. FINANC.			37.231.731,00
358	31/03/91	7	PAGO DESP DC 003B - FILIAL BRASILIA			4.608.817,60
Obs.: Excluída apenas despesa com pessoa física (advogado), cuja necessidade/efetividade da prestação de serviço não foi comprovada. (anexo 747, fls. 01 e 02)						
361	30/10/91	2	VLR.PAGO CFE. NF 4355 GIRAU NDC 74/94			13.400.000,00
364	30/11/91	2	PAGO DUPL. 482 UNA IDÉIAS & FORMAS			10.890.000,00
365	30/11/91	2	VALOR TRANSFERIDO			20.440.252,62
Obs.: Excluída apenas despesa referente NF 249 da Empresa Nacional de Engenharia Ltda., às fls. 08 (anexo 738), cuja efetividade não foi comprovada.						
368	31/12/91	4	VALOR TRANSFERIDO (obs.: valor refere-se a compra de passagens aéreas.			33.205.402,00
370	31/12/91	4	EMPRESA BAIANA DE TAXI AÉREO LTDA.	Fatura	087	11.180.000,00
381	31/12/91	1	VLR CFE.COMPROV. CONSTR. OAS LTDA.			381.287,50
409	31/03/91	1	VLR. BAIXA CONF. NF 167923			2.535.273,58
410	31/03/91	1	VLR.BAIXA CONF. NF 167923			2.634.533,85
411	31/03/91	4	PAGO DUPL. Nº. 016/019 - AL TAXI AEREO LTDA	NFs	16 e 19	38.800.000,00
412	31/03/91	2	PAGO DUPL 090 SILEX CONSULT.FINAC.			15.000.000,00
413	30/09/91	4	PAGO DUPL Nº. 1007 GONAIR TC AÉREO			9.000.000,00
415	31/03/91	6	PAGO SERV. PREST. CFE. 03/91 FIL. BRAS.			2.512.987,40
416	30/04/91	6 e 3	PAGO DESPESAS DC 04/B FIL. BRASÍLIA			7.233.171,47
429	28/02/91	10	VLR. RESGATE CDB BESA			19.131.935,54
Obs.: a contribuinte contabilizou este valor como despesa de IOF no resgate de RDB, afirmando tratar-se do imposto exigido por meio da Medida Provisória 160/90, editada em 15/03/90 (Plano Collor). A despesa foi contabilizada em 28/02/91, sobre resgate efetuado na mesma data, com rendimentos no valor de Ncz\$ 239.149.194,25, conforme esclarece a própria empresa às fls. 01 do anexo 739. Ora, tal imposto incidiu apenas uma única vez sobre as operações em curso na data da publicação da MP 160/90 (15/03/90), conforme artigo 2º., inciso I (cópia às fls. 03 do anexo 739). A aplicação do contribuinte ocorreu no ano seguinte (1991). Cabe ressaltar que nenhum documento bancário relativo a retenção do imposto foi anexado ao processo. O extrato da conta corrente às fls. 10 do anexo 739, registra apenas o valor líquido do resgate naquela data.						
433	31/07/91	2	VLR.COMISSÃO SERV. PREST. FRANEP			16.123.000,00
434	31/07/91	1	VALOR CFE. COMPROVANTES			6.620.000,00
435	31/07/91	1	VALOR CFE. COMPROVANTES			8.364.524,56



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

439	31/03/91	1	VALOR REF. A NF 1490			15.074.060,39
443	31/12/91	2	VLR.FAT Nº.52558/91 RG VIAGENS E TURISMO			15.375.942,00
TOTAL						1.164.372.649,81

Quanto ao item 438 do quadro 3.7, contabilizado com o título "VALOR CFE. COMPROVANTES", no valor de Cr\$ 5.057.700.000,00, apesar de o histórico do lançamento impossibilitar a identificação da natureza da despesa, a contribuinte comprovou mediante apresentação dos documentos de fls. 20.776 a 20.784, que efetuou um pagamento de Cr\$ 5.057.700.000,00 ao Banco Garantia S.A., na data de 08/11/91 (fls. 20.784), valor equivalente a US\$ 7.270.000,00 (sete milhões e duzentos e setenta mil dólares americanos). Em vista do expressivo valor este item merece especial atenção.

Para justificar a perda financeira, a contribuinte apresenta o contrato particular de fls. 20.776 a 20.779, denominado "Instrumento de Hedge e Outros Pactos", datado de 01/10/91, pelo qual, em síntese, a contribuinte comprometia-se a ceder, em 31/10/91, Certificados de Custódia representativos de 2.500.000 gramas de ouro, pelo valor de Cr\$ 20.027.085.287,24, correspondentes ao direito sobre resgate líquido de CDBs com taxas pré-fixadas.

Uma vez que a cotação das 2.500.000 gramas de ouro, em 31/10/91, era de Cr\$ 24.625.000.000,00 (Cr\$ 9.850,00 o grama), a empresa "optou" por não entregar os Certificados, tendo pago a "diferença" de valor em dinheiro.

Cabe ressaltar que, em face da expressividade do valor envolvido, este item deveria ter merecido uma maior atenção por parte da fisco que o incluiu numa "vala comum" com outras centenas de itens. Seria necessário um aprofundamento das investigações quanto à natureza e efetividade da perda contabilizada, inclusive com diligência junto ao banco envolvido, tratando da matéria em um item específico, no sentido de verificar a regularidade ou não da referida operação, objetivando atestar a dedutibilidade de tão vultosa perda, face à legislação do Imposto de Renda.

O que ocorre normalmente nesses tipos de negócios é a contratação de duas ou mais operações, aparentemente independentes mas que evidenciam um ajuste prévio entre as partes contratantes, com a mesma empresa ou outras empresas do grupo econômico, ou mesmo pessoas físicas da confiança dos contratantes, ocorrendo uma perda expressiva no primeiro negócio a favor da instituição financeira e ganho expressivo na segunda operação, agora a favor do aplicador, resultando à instituição financeira significativo ganho pela intermediação do negócio. Assim, a empresa aplicadora apropria contabilmente vultosa perda ocorrida na primeira operação ao mesmo tempo em que deixa de oferecer á tributação os ganhos havidos na segunda operação, quer seja em razão de diferença de alíquotas do IRPJ e a tributação exclusiva na fonte em algumas hipóteses, seja pela transferência dos ganhos a pessoas físicas ou empresa do grupo, no país ou no exterior, apequenando desta forma o imposto devido no exercício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

A possibilidade de glosa da referida perda, para efeitos fiscais, seria possível apenas se o fisco lograsse comprovar nos autos a artificialidade das operações, o que necessariamente demandaria investigações no sentido de identificar a ocorrência ou não de outras operações que pudessem ser vinculadas à primeira que gerou a perda, quer pela seqüência, coincidência de datas e valores ou simultaneidade das operações, circunstância em que estaria caracterizado o ajuste prévio entre as partes no sentido de gerar a perda, ao mesmo tempo em que evidenciaria se tratar de operações atípicas, em desconformidade com a regras praticadas no mercado financeiro.

Uma vez confirmada tal hipótese a glosa fiscal encontraria amparo legal na disposições do artigo 191 do RIR/80, visto que tal perda não reuniria os pressupostos legais de dedutibilidade, qual sejam da necessidade, usualidade e normalidade ao desenvolvimento das atividades da empresa.

Esta Câmara já julgou matéria semelhante em outros processos, nos quais entendeu que o fisco, mediante procedimentos investigatórios, logrou comprovar a indedutibilidade da perda para fins de apuração do IRPJ.

Porém, não se pode exigir tributo com base em presunção de tratar-se de operações atípicas se o fisco não logrou alcançar os negócios em toda a sua extensão de modo que os pudesse analisar e formar segura convicção sobre a indedutibilidade da indigitada perda, comprovando-a nos autos.

No presente caso, até mesmo pela alegada dificuldade que a recorrente teve em apresentar todos os comprovantes de sua escrituração, o trabalho fiscal consistiu, nesta parte, em intimar a contribuinte para fazer prova do valor contabilizado e justificar sua necessidade, não efetuando outros aprofundamentos.

A contribuinte, na fase recursal, carrou aos autos apenas os documentos suficientes para a comprovação do que lhe foi inicialmente exigido.

Nessas circunstâncias, entendo comprovada a despesa glosada, considerando ainda a impossibilidade de aperfeiçoamento ou inovação do lançamento face aos aspectos temporais esculpidos no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

A seguir vão especificadas as glosas mantidas neste item, relacionadas no quadro 3.8:

QUADRO 3.8

GLOSAS MANTIDAS (justificadas após o quadro)						
Item	Data	Justific.	Nome	Doc.	Nº.	Valor Cr\$
800	31/01/91	5	VLR PREST. CONTAS (folha pagamento)			3.009.061,94
803	31/01/91	1	PG DESPESAS DC NR.			4.427.446,51

Obs.: Excluída apenas despesa com ISS cuja guia não foi apresentada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

815	30/06/91	1	VR. REF. GLOSA S/DIVFAT DE MEDIO			20.044.897,84
819	31/12/91	2	PG. DESP DC NR. 023/91 SUP BRAS.			8.200.000,00
Obs.: valor referente a compra de dólares turismo, cuja destinação não foi justificada.						
870	28/02/91	1	PG. DESPESAS DC NR. 016/91			20.472.316,90
Obs.: Excluída apenas despesa com ICMS cuja guia não foi apresentada. - fls. 26.149.						
881	31/12/91	2	PG. DESPESAS DC NR. 003/91			37.345.805,10
Obs.: Excluída apenas despesa referente a NF 1059, da empresa GW Construções e Incorporações Ltda. (fls. 43 do anexo 771), relativo a serviços de assessoria técnica, cujo contrato não foi apresentado, bem como não foi apresentado qualquer documento comprovante da efetividade da prestação dos serviços ou de sua necessidade ao desenvolvimento das atividades da empresa.						
TOTAL						93.499.528,29

Justificativas:

1 - Falta de apresentação de documentos comprobatórios.

2 - Comprovação insuficiente - efetividade e necessidade da despesa - Além da apresentação dos documentos comprobatórios dos custos/despesas, a contribuinte foi intimada também a comprovar a efetividade/necessidade 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 materiais para as obras (concreto, madeira, cimento, pisos, ferros, etc.).

Em outros casos, mormente de prestação de serviços, apenas a juntada de recibos e notas fiscais 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 contratos, relatórios, pareceres, laudos, projetos, publicações, exemplar do material produzido, etc.

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, D.O.U. de 14/09/90:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

- 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."

Nos itens cuja glosa foi mantida com a justificativa nº. "2" a contribuinte trouxe apenas a nota fiscal e/ou recibo de pagamento para comprovar a efetividade da despesa, o que reputo como insuficiente diante do tipo de despesa (prestação de serviços).

3 - Comprovação insuficiente - falta de apresentação de Nota Fiscal/Recibo de pagamento. Nos itens cuja a glosa foi justificada com o número "3" a contribuinte deixou de apresentar a nota fiscal ou recibo.

4 - Comprovação insuficiente - Despesas com transportes - fretamento de aeronave e passagens aéreas - A contribuinte não apresentou elementos/justificativas comprovando a necessidade da despesa para a atividade da empresa, nem mesmo comprovou que as pessoas transportadas estariam à serviço da empresa. Em face da enorme quantidade de gastos desta ordem, inclusive pelo fato de a empresa ter contabilizado despesas com transporte aéreo amparadas em notas fiscais inidôneas (Brasil Jet Taxi Aéreo Ltda. - Item 2.3.1.9 do TVF), a comprovação deve ser plena.

5 - Comprovação insuficiente - despesas de mão de obra - Os comprovantes de pagamento de trabalhadores em canteiro de obra, denominados folhas de produtividade, de que tratam essas glosas, não podem ser aceitos por não conterem assinatura dos recebedores. Além disso, não foi trazido ao processo quaisquer outros documentos que comprovem que tais pessoas trabalharam nas obras nos períodos constantes das listagens de pagamentos, sendo também precária a identificação dos mesmos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

6 - Serviços prestados por pessoas físicas - não especificados - Tratam-se de despesas cujos recibos não contém especificação dos serviços prestados, tampouco efetiva comprovação dos mesmos.

7 - Prestação de serviços jurídicos não comprovados - A prestação de serviços por advogado, quando efetivamente realizados, é de simples comprovação, pois, as ações judiciais e acordos extrajudiciais são sempre documentados. De igual forma os pareceres jurídicos são também formalizados em laudas. Nos casos em que as glosas foram mantidas a contribuinte apresentou apenas as notas fiscais e recibos de pagamentos de terceiros (pessoas físicas), deixando de comprovar a efetividade da prestação dos serviços.

8 - Despesas com patrocínio de jornais - As despesas tratadas neste item são todas de elevado valor e sua necessidade não foi justificada pela contribuinte que limitou-se a comprovar a realização das mesmas. Entendo que o patrocínio de páginas culturais ou comunitárias, tem natureza de propaganda e, segundo o artigo 247 do RIR/80, somente são dedutíveis as despesas diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa, o que não ocorreu nos casos em questão. Sendo assim, há que ser mantida a glosa.

9 - Despesa não dedutível - gratificação de balanço - A contribuinte efetuou pagamentos diferenciados a diversas pessoas físicas contabilizadas a título de gratificação de balanço, cuja dedutibilidade foi questionada pela fiscalização pela relevância dos valores. Um dos pagamentos individuais foi de Cr\$ 103.233.507,14 em 21/11/91 (fls. 06 do anexo 768), equivalente a 172.903,07 UFIR.

Para contestar a glosa a contribuinte apenas reapresentou os recibos e relatórios sem qualquer justificativa.

Por certo os beneficiados eram diretores e gerentes da empresa. Neste caso a contribuinte deveria ter apresentado os contratos de trabalho comprovando que estava obrigada ao pagamento de gratificações, bem como os demonstrativo de cálculo.

O artigo 197 do RIR/80 dispõe:

"art. 197 - Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei nº. 3.470/58, art. 2º).".

Portanto, conforme legislação acima transcrita, a dedutibilidade destas despesas não pode ser aceita, para efeitos fiscais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

10 - Despesa não comprovada ou indedutível - conforme justificado no próprio item.

A diferença a maior de Cr\$ 7.385.229,27 no valor exonerado na decisão de primeira instância, acusada pelo própria contribuinte, às fs. 30.526 e 30.527, está sendo regularizada mediante provimento parcial ao recurso *ex officio* quanto a este item.

Isto posto, concluo pela confirmação parcial da decisão recorrida, neste item, para manter a tributação sobre as verbas de Cr\$ 1.164.372.649,81 e Cr\$ 93.499.528,29, detalhadas nos quadros 3.7 e 3.8, respectivamente, acima especificados. Em conseqüência, acolho parcialmente o recurso voluntário quanto a este item para excluir da tributação a importância de Cr\$ 46.538.387.230,13.

XVIII - ITEM 3.3.1.2 - DESPESA NÃO COMPROVADA - CIA. ÁGUA E ESGOTO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Em 30/11/91 a empresa contabilizou a débito da conta nº. 3.02.01.001.002.004, "Água Esgoto, Força", o valor de Cr\$ 842.008.361,40, referente ao pagamento de débito da Cia. Água e Esgoto do Estado do Rio Grande do Norte (CAERN), conforme folhas nr. 3.919 do Livro Razão, cujos documentos relativos foram apreendidos, conforme Termo de Retenção de Documentos para Exame nº. 07/93.

Solicitada, através de Termo de Intimação nº. 09 a apresentar esclarecimentos e documentação comprobatória da operação, a empresa respondeu, em documento datado de 08/10/93, estar em busca dos motivos que justifiquem o referido lançamento contábil, procedimentos estes reafirmados pela fiscalizada em documento datado de 05/09/94. Até a presente data, a fiscalizada não forneceu qualquer esclarecimento ou documentos que comprovem tal operação, razão porque o valor de Cr\$ 842.008.361,40, está sendo glosado.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 165, 191, 192, 197 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Segundo a peticionária, a despesa motivadora deste item decorre de prejuízos (perdas e danos) involuntários causados à CAERN. Para reparar os mesmos, efetuou o pagamento de débitos da CAERN junto a Caixa Econômica, a título de ressarcimento.

Arrematando, considera a despesa dedutível e compromete-se a, oportunamente, ratificar sua defesa com documentação a ser anexada aos autos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Pelos fatos arrolados, entendo não assistir razão ao impugnante face a existência dos seguintes aspectos a serem analisados, a saber:

- a empresa afirma possuir compromisso formal a respeito de danos que causasse a CAERN, contudo, nenhuma prova é acostada aos autos.

- a atuada assume o ônus, deliberadamente, de quitar o débito da referida empresa junto a uma instituição financeira (CEF) mesmo tendo reparado o dano, que diz ter ocorrido. Mais uma vez, não comprova sua afirmação.

- na realidade, o contribuinte quer caracterizar a operação registrada como um pagamento de indenização, por danos causados a terceiros, acobertado pela legislação, desde que documentalmente comprovado.

- todavia, no presente caso não se aplica o raciocínio acima, haja visto, como expresso pelo próprio reclamante, os reparos foram efetuados e com certeza, os gastos a eles pertinentes, foram contabilizados como despesa normal, fato este agora trazido à baila, inclusive, não deve ter sido objeto de apreciação fiscal, por absoluta falta de condições para tal, diante da negativa do atuado em prestar os esclarecimentos solicitados.

- já, o pagamento de débito de terceiros junto à uma instituição financeira, objeto da autuação, não pode ser aceito, por não atender os requisitos legais a justificar a sua dedutibilidade, ademais, quando o dano causado foi reparado.

Desse modo, não tendo a fiscalizada comprovado a necessidade, normalidade e usualidade do dispêndio à atividade, por ela exercida, segundo o art. 191, do RIR/80, há de se manter a glosa efetuada, no valor de Cr\$ 842.008.361,40."

d) Recurso voluntário

Transcrevo abaixo os argumentos da contribuinte contra este item da autuação:

"Como o reconhece a própria Autoridade Julgadora de Primeira Instância, a operação se caracteriza como um pagamento de indenização por danos causados a terceiros, acobertado pela legislação, desde que documentalmente comprovado.

Relativamente à comprovação, a recorrente juntará ao presente Recurso, ao longo do trâmite processual, os documentos correspondentes, que evidenciam, de forma cristalina, as suas afirmativas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

No que concerne aos reparos efetuados, a afirmativa da Autoridade Recorrida de que os custos teriam sido registrados pela empresa é totalmente infundada e desprovida de qualquer prova nos autos processuais, tendo se originado, ao nosso ver, de sua profícua imaginação, pois tal situação, além de inverídica, jamais foi sequer levantada pela Fiscalização, o que joga por terra toda a argumentação da Decisão para manter o lançamento, comprometendo, assim, e de forma irrecuperável, o próprio lançamento.

O que efetivamente ocorreu foi a realização dos reparos pela própria CAERN, com recursos materiais e humanos próprios, sendo que o pagamento de sua obrigação, por parte da autuada, foi apenas a forma acertada para se promover o devido ressarcimento daqueles gastos.

Todavia, ao que nos parece, o Julgador Monocrático não se ateu bem ao dito pela autuada na fase impugnatória, ou seja, que havia assumido as perdas e danos causados à CAERN. Por esse compromisso, não apenas os reparos deveriam ser feitos às suas expensas, mas, além disso, deveriam ser reparadas, também, as perdas sofridas pela referida Companhia em função dos danos causados.

De tal forma, não prevalece as suas observações acerca da indedutibilidade da despesa, que, como visto, se comprovam como necessárias.

Ademais, ainda como asseverado pela mesma autoridade, o registro, em conta de resultados, dos custos dos reparos, não fora objeto de apreciação pelo Fisco por ocasião da auditoria, o que torna impossível a manutenção do lançamento sob esse manto.

Caso fosse o novo caminho a ser seguido pelas autoridades fiscais, haveria a necessidade de um novo lançamento, para o qual deveriam ser observadas as normas disciplinadoras do Processo Administrativo Fiscal.

Tendo em vista que nada disso integra o processo e considerando que as autoridades encarregadas do julgamento devem se ater ao que dele consta, entende-se não subsistir razão para ser mantida a exigência."

e) Fundamentação do Voto

Este item da autuação trata de glosa de despesas referente a pagamentos de obrigações de terceiros (CAERN), junto a Caixa Econômica Federal, em face da falta de esclarecimentos e da não apresentação de documentos que justifiquem a necessidade da despesa, apesar de a contribuinte ter sido regularmente intimada.

Já na impugnação a contribuinte alegou tratar-se de um pagamento de indenização por danos causados à CAERN, o que não foi comprovado à autoridade julgadora de primeira instância.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

A questão levantada na decisão monocrática de que a contribuinte teria efetuado os reparos e que portanto a indenização não seria devida não esta provada nos autos, tampouco foi abordada no Termo de Verificação Fiscal, pelo que me abstenho de apreciá-la. Entretanto, ao contrário do que alega a contribuinte, este fato, por si só, não determina o cancelamento da exigência, pois o cerne da questão é a dedutibilidade da despesa, a qual lhe cabe o ônus da prova.

Por meio do protocolo 37, pasta 02, a contribuinte apresentou documentos que efetivamente comprovam a necessidade e dedutibilidade da referida despesa. Trata-se de correspondência da CAERN à OAS datada de 02/08/91 (fls. 05) pela qual são comunicados os prejuízos causados à contratante pela OAS, acompanhada da planilha de fls. 03 onde estão discriminados e quantificados os danos; correspondência da OAS para a CAERN, datada de 06/08/91 pela qual a fiscalizada comprometeu a ressarcir monetariamente os danos; e, finalmente o termo de transação extrajudicial de fls. 07/08 no qual foi celebrado o acordo para quitação do débito.

Diante das provas apresentadas sou pelo provimento do recurso quanto a este item.

XIX - ITEM 1.2.2.1 - CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDEDUTÍVEIS - DESPESAS E CUSTOS CUJA NECESSIDADE NÃO FOI COMPROVADA

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Conforme Termos de Intimação nº. 13 e 38 (alínea "a") e de Reintimação nº. 4, foi solicitado à fiscalizada que apresentasse documentação acompanhada de cópia dos cheques utilizados nos respectivos pagamentos, bem como dos contratos, que evidenciassem a necessidade das despesas e custos contabilizados no período-base de 1989.

Em 21/09/94 a fiscalizada apresentou documento, datado de 05/09/94, onde afirma: estamos envidando esforços para localização do restante do material requerido, e informações adicionais para o material apresentado e não aceito. Oportunamente anexaremos ao processo."

Em Termo de Constatação Fiscal datado de 21/09/94, foi ressaltado o procedimento da fiscalizada quanto ao sistemático não atendimento às intimações regularmente expedidas, conforme relatado no início desta peça fiscal, em relação à apresentação de documentário fiscal e comprovação da efetividade e necessidade das despesas e custos, a fiscalizada limitou-se a apresentar documentação relativa a um percentual insignificante em relação ao universo, já selecionado por critérios de amostragem. Note-se que, principalmente em relação aos custos, houve constante e não justificada omissão no atendimento às intimações fiscais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Sempre que os elementos apresentados eram hábeis e idôneos para comprovação das despesas e/ou custos, evidenciando sua necessidade para a consecução das atividades da empresa, eram os mesmos acatados e o registro contábil aceito como correto.

No entanto, em diligências fiscais realizadas junto a pessoas jurídicas emittentes de documentos que embasaram registros de despesas ou custos, ficou constatado que a fiscalizada detém documentos fornecidos pelos mesmos, comprobatórios da necessidade dos serviços, mas que deixou de apresentá-los à fiscalização, conforme declarações já mencionadas e anexas.. Nos Quadros Demonstrativos nº. 1.9 e 1.10, estão relacionados, os documentos de despesa, no valor de NCz\$ 10.703.219,67 e de custo, no valor de NCz\$ 327.476,82, para os quais a fiscalizada deixou de apresentar qualquer prova da necessidade dos serviços ou dos produtos adquiridos, no valor de NCz\$ 11.030.696,49 que serão glosados, por indedutibilidade.

Enquadramento legal: art. 157 e §1º, 191, 192, 221 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Relativamente a este item, a autuada compromete-se a anexar ao processo os documentos necessários a comprovação da validade das despesas.

c) Decisão da DRJ em Salvador

“Com relação a estes itens a fiscalização incluiu na base tributável do IRPJ, valores registrados como despesa ou custo para os quais a empresa deixou de apresentar qualquer prova da necessidade dos gastos glosados por indedutibilidade, (itens 1.2.2.1 e 2.3.2.3), aliada a ausência de documentação fiscal (item 3.3.2.1)

O impugnante alega que apresentará provas de forma a descaracterizar a indedutibilidade das importâncias glosadas, inclusive, alerta que há duplicidade de tributação, no valor de Cr\$ 331.400.651,13, relativo aos Quadros Demonstrativos nºs. 2.9 e 2.10 (item 2.3.2.3).

Conforme descrito no item 1.2.1.1, efetivamente existiu duplicação de valores, além do indicado pelo contribuinte, assim como foi procedido o exame da documentação apresentada, ao amparo do art. 17 do Decreto nº. 70.235/72.

Após análise dos documentos apresentados e eliminadas as duplicidades de lançamentos, mantém-se parcialmente o crédito tributário, conforme demonstrativo abaixo:”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Item 1.2.2.1 - resumo do julgamento (demonstrativo de fls. 28.199 a 28.210)

Quadro demonstrativo	valor lançado	valor excluído por duplicidade	Valor excluído por comprovação	Valor mantido
1.9	10.703.219,67	550.185,13	1.282.716,50	8.870.318,04
1.10	327.476,82	327.476,82	0,00	0,00
TOTAL	11.030.696,49	877.661,95	1.282.716,50	8.870.318,04

d) Recurso voluntário

A seguir, transcrevo do recurso voluntário as razões de defesa da autuada:

"Preliminarmente, entendemos nula de pleno direito a decisão em relação à parte mantida do lançamento correspondente ao presente item, tendo em vista ter o Julgador de Primeira Instância apenas verificado a documentação apresentada, dando-lhe provimento parcial, inclusive em relação a duplicidades no lançamento, mas, entretanto, deixou de analisar as alegações apresentadas na impugnação no que diz respeito aos próprios fundamentos da autuação.

Quanto ao mérito, disseram os autuantes para fundamentar o lançamento:

'No entanto, em diligências fiscais realizadas junto a pessoas jurídicas emittentes de documentos que embasaram registros de despesas ou custos, ficou constatado que a fiscalizada detém documentos fornecidos pelos mesmos, comprobatórios da necessidade dos serviços, mas que deixou de apresentá-los à fiscalização, conforme declarações já mencionadas e anexas'. (grifamos)

Inobstante não ter conseguido apresentar em tempo hábil a documentação solicitada, a própria fiscalização, em diligências junto aos emittentes da documentação fiscal, constatou e declarou serem aquelas despesas e custos, não apenas efetivas, mas necessárias.

Portanto, não haveria que se continuar a exigir da recorrente aquela documentação, já que, verificada pelos auditores fiscais junto aos emittentes, perfeitamente estava provada a sua efetividade e necessidade, não se justificando sequer o lançamento.

Entretanto, mais uma vez demonstrando sua ânsia destruidora, entendeu a fiscalização de 'castigar' a recorrente, promovendo a autuação em relação a custos e despesas sabidamente reais e necessários, por absoluta arbitrariedade e excesso de exação, sendo, entretanto, constrangedor que a Autoridade Monocrática não tenha identificado e afastado tal absurdo, o que, com certeza, o será por este douto e imparcial Colegiado."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Apesar de julgar desnecessária a juntada de qualquer documentação, a empresa o faz no recurso, conforme consta do Protocolo nº. 07, apresentando o restante da documentação ao longo do trâmite processual.

e) Fundamentação do Voto

Este item da autuação, relativa a glosa de despesas e custos constantes do quadro 1.9, a fiscalização teve acesso a documentos que comprovaram a realização dos gastos na maioria dos itens glosados. Já nas glosas referentes aos quadros 1.7, 1.8, 2.7, 2.8, 3.7 e 3.8, nada havia sido apresentado durante a auditoria.

Na verdade a fiscalização entendeu ter sido insuficiente a comprovação da efetividade e necessidade das despesas, efetuando as glosas. A contribuinte entendeu estar diante de perseguição, arguindo preliminar de nulidade por excesso de exação.

Não cabe razão à contribuinte. Conforme anteriormente esclarecido não basta a contribuinte comprovar que contratou a despesa apresentando uma nota fiscal ou um recibo, há que ser feita também comprovação da efetividade, como por exemplo a apresentação dos projetos e relatórios, e ser uma despesa necessária às atividades da empresa.

O que ocorreu no recurso, para a maior parte dos subitens foi a apresentação da nota fiscal/recibo e de uma cópia do cheque (espelho) de emissão da própria empresa. Em alguns casos foi apresentada prova da efetividade da prestação de serviços e justificativas de sua necessidade, as quais comumente foram aceitas.

Na decisão de primeira instância foram eliminadas duplicidades, bem como aceitas praticamente todas as provas apresentadas, reduzindo consideravelmente a base de cálculo tributada.

A partir da análise individual de cada documento anexado ao processo na fase recursal, formei convicção de que a contribuinte logrou comprovar a necessidade/efetividade de quase todos os valores registrados no quadro demonstrativos nº. 1.9, exceto dos sub-itens a seguir relacionados, pelas razões adiante aduzidas.

QUADRO 1.9

GLOSAS MANTIDAS (justificadas após o quadro)						
Item	Data	Just.	Nome	Doc.	Nº.	Valor Ncz\$
4	06/10/89	2	BRUNO DAUSTER MAGALHÃES	Boleto		29.600,00
Obs.: valor referente a compra de dólares turismo, cuja destinação não foi justificada.						
6	14/12/89	2	APEP-ASSES.E PLANEJ.EMPRES.LTDA.	NFs	87	50.430,50
7	14/12/89	2	APEP-ASSES.E PLANEJ.EMPRES.LTDA.	NFs	88	32.600,46
8	30/09/89	6	CARLOS BARROS MERO	RPT	09B/89	8.000,00
9	15/01/89	2	APL-ASSES.E PLANEJ. LTDA.	NFs	4865	51.546,39



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

10	30/11/89	2	CARBRAS-MAR IND.E COM. LTDA.	NF	37.353	500.000,00
obs.: prestação de serviços planejamento, conforme NF às fls. 48 do anexo 691						
14	31/10/89	6	FERNANDO GALINDO PIMENTEL	RPT	10B/89	16.000,00
15	31/10/89	6	FERNANDO GALINDO PIMENTEL	RPT	10B/89	16.965,00
16	12/10/89	2	CRONIN- CONSULT. TÉCNICOS S/A	NFs	1899	52.480,87
20	30/09/89	4	G.M.T. PART. E TURISMO LTDA.	FAT.	680/89	18.194,21
21	30/09/89	4	G.M.T. PART. E TURISMO LTDA.	FAT.	619/89	11.320,26
22	30/11/89	4	INTERLINE TURISMO E REPRES. LTDA.	NFs	6586/89	160.000,00
23	17/07/89	2	INVESTA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.	NFs	48	23.280,00
24	17/07/89	2	INVESTA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.	NFs	64	13.520,00
25	18/09/89	2	INVESTA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.	NFs	73	78.090,00
26	10/11/89	2	INVESTA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.	NFs	89	366.807,10
27	31/08/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	FAT.	37	29.300,00
28	31/08/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	FAT.	34	26.118,75
29	31/08/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	FAT.	36	25.500,00
30	30/09/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	FAT.	39	13.900,00
31	30/11/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	FAT.	61	43.000,00
32	30/11/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	FAT.	57	67.400,00
33	30/11/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	FAT.	64	106.200,00
34	31/12/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	FAT.	73	117.000,00
35	31/12/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	FAT.	71	126.741,00
36	31/12/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	FAT.	75	65.400,00
37	31/12/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	FAT.	72	67.000,00
38	31/12/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	FAT.	76	110.000,00
39	31/12/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	FAT.	80	71.600,00
40	31/12/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	FAT.	77	310.000,00
41	31/12/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	FAT.	83	134.000,00
42	08/11/89	2	LOURENÇO MULLER PLAN.E CONSULTORIA. (obs. faltou também a apresentação de nota fiscal - PJ).	RPT		35.000,00
43	16/11/89	2	LOURENÇO MULLER PLAN.E CONSULTORIA (obs. faltou também a apresentação de nota fiscal - PJ).	RPT		61.520,00
44	31/12/89	2	MAIA MELO ENGENHARIA LTDA.	NFs	2071	117.000,00
46	31/12/89	1	FLÁVIO AURELIO PARENTE SETTANINI	RPT		50.000,00
47	31/08/89	2	HOCHTIEF DO BRASIL S.A	NFs	11204	152.994,00
48	28/12/89	6	NELSON LUÍS BAETA NEVES	RPT		33.859,89
51	30/11/89	2	OMF ENGENHARIA LTDA.	NFs	86	20.000,00
52	28/12/89	2	PAUL NATHAN-ARTES GRÁFICAS LTDA.	NFs	23971	106.423,06
53	28/12/89	2	PAUL NATHAN-ARTES GRÁFICAS LTDA.	NFs	23990	244.537,02
56	28/11/89	2	OSVALDO NOBUHIRO YASIASU	Boleto	S/N	49.600,00
Obs.: trata-se de reembolso de aquisição de dólares para viagem ao exterior cuja necessidade não foi comprovada.						
61	22/12/89	4	RGM AG. DE VIAGENS E TUR. LTDA.	Recibo		142.000,00
62	11/05/89	2	PLANAR CONSULT. E PLANEJAMENTO LTDA.	NFs	48	41.303,31
63	06/06/89	2	PLANAR CONSULT. E PLANEJAMENTO LTDA.	NFs	53	37.193,00
64	19/06/89	2	PLANAR CONSULT. E PLANEJAMENTO LTDA.	NFs	56	36.745,00
65	01/09/89	2	PLANAR CONSULT. E PLANEJAMENTO LTDA.	NFs	62	52.389,88
66	25/10/89	2	PLANAR CONSULT. E PLANEJAMENTO LTDA.	NFs	65	208.267,00
67	25/10/89	2	PLANAR CONSULT. E PLANEJAMENTO LTDA.	NFs	64	222.848,00
73	11/12/89	2	SECOMOL SERV. COM. MÃO OBRA LTDA	NFs	694	40.000,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

75	31/08/89	2	BANCO ECONÓMICO S.A	Aviso		60.320,00
	Obs.: Trata-se de despesa com aquisição de dólares cuja necessidade não foi comprovada.					
78	27/09/89	7	F.BASTOS ASSESSORIA JURÍDICA	RPT	S/N	819.402,09
	Obs.: faltou também apresentação de Nota Fiscal.					
79	01/12/89	7	F.BASTOS ASSESSORIA JURÍDICA	RPT	S/N	36.302,70
	Obs.: faltou também apresentação de Nota Fiscal.					
81	18/09/89	1	INVESTA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.	NFs	161	42.000,00
82	12/10/89	4	JET FLY TÁXI AÉREO LTDA.	NFs	215	25.000,00
86	15/08/89	2	CASTELO BRANCO COMUNIC. EMPRESARIAL LTDA.	NFs	213	46.312,00
87	21/12/89	2	MARICULTURA DA BAHIA S.A.	NFs	diversas	40.970,00
	Obs. Despesa refere-se a aquisição de camarão sem cabeça, conforme NF às fls. 21 do anexo 694.					
91	23/11/89	2	MORAES E FONSECA LTDA.	NF	266	146.370,00
	Obs.: A NF 266, às fls. 5099, traz apenas a descrição "sacolas plásticas promocionais c/ impressão". Nada evidencia que seja uma despesa necessária à atividade da empresa, que não apresentou qualquer justificativa.					
TOTAL						5.610.351,49

Justificativas:

1 - Falta de apresentação de documentos comprobatórios.

2 - Comprovação insuficiente - efetividade e necessidade da despesa - Além da apresentação dos documentos comprobatórios dos custos/despesas, a contribuinte foi intimada também a comprovar a efetividade/necessidade 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 materiais para as obras (concreto, madeira, cimento, pisos, ferros, etc.).

Em outros casos, mormente de prestação de serviços, apenas a juntada de recibos e notas fiscais 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 contratos, relatórios, pareceres, laudos, projetos, publicações, exemplar do material produzido, etc.

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, D.O.U. de 14/09/90:

"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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

ou serviços efetivamente recebidos e que esses 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.”

Nos itens cuja glosa foi mantida com a justificativa nº. “2” a contribuinte trouxe apenas a nota fiscal e/ou recibo de pagamento para comprovar a efetividade da despesa, o que reputo como insuficiente diante do tipo de despesa (prestação de serviços).

4 - Comprovação insuficiente - Despesas com transportes - fretamento de aeronave e passagens aéreas - A contribuinte não apresentou elementos/justificativas comprovando a necessidade da despesa para a atividade da empresa, nem mesmo comprovou que as pessoas transportadas estariam à serviço da empresa. Em face da enorme quantidade de gastos desta ordem, inclusive pelo fato de a empresa ter contabilizado despesas com transporte aéreo amparadas em notas fiscais inidôneas (Brasil Jet Taxi Aéreo Ltda. - Item 2.3.1.9 do TVF), a comprovação deve ser plena.

5 - Comprovação insuficiente - despesas de mão de obra - Os comprovantes de pagamento de trabalhadores em canteiro de obra, denominados folhas de produtividade, de que tratam essas glosas, não podem ser aceitos por não conterem assinatura dos recebedores. Além disso, não foi trazido ao processo quaisquer outros documentos que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

comprovem que tais pessoas trabalharam nas obras nos períodos constantes das listagens de pagamentos, sendo também precária a identificação dos mesmos.

6 - Serviços prestados por pessoas físicas - não especificados - Tratam-se de despesas cujos recibos não contém especificação dos serviços prestados, tampouco efetiva comprovação dos mesmos.

7 - Prestação de serviços jurídicos não comprovados - A prestação de serviços por advogado, quando efetivamente realizados, é de simples comprovação, pois, as ações judiciais e acordos extrajudiciais são sempre documentados. De igual forma os pareceres jurídicos são também formalizados em laudas. Nos casos em que as glosas foram mantidas a contribuinte apresentou apenas as notas fiscais e recibos de pagamentos de terceiros (pessoas físicas), deixando de comprovar a efetividade da prestação dos serviços.

Isto posto, concluo pela manutenção das glosas no valor de Ncz\$ 5.610.351,49, e por acolher parcialmente o recurso voluntário para excluir da tributação a importância de Ncz\$ 3.259.966,55.

XX - ITEM 2.3.2.3 - DESPESAS E CUSTOS INDEDUTÍVEIS - DESPESAS E CUSTOS CUJA NECESSIDADE NÃO FOI COMPROVADA

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Conforme Termos de Intimação nº. 13 e 38 (alínea "a") e de Reintimação nº. 4, foi solicitado à fiscalizada que apresentasse documentação acompanhada de cópia dos cheques utilizados nos respectivos pagamentos, bem como dos contratos, que evidenciam a necessidade das despesas e custos contabilizados no período-base de 1990.

Em 21/09/94 a fiscalizada apresentou documento datado de 05/09/94, onde afirma: "estamos envidando esforços para localização do restante do material requerido, e informações adicionais para o material apresentado e não aceito. Oportunamente anexaremos ao processo."

Em Termo de Constatação Fiscal datado de 21/09/94, foi ressaltado o procedimento da fiscalizada quanto ao sistemático não atendimento às intimações regularmente expedidas, conforme relatado no início desta peça fiscal em relação à apresentação de documentário fiscal e comprovação da efetividade e necessidade das despesas e custos, a fiscalizada limitou-se a apresentar documentação relativa a um percentual insignificante em relação ao universo, já selecionado por critérios de amostragem. Note-se que, principalmente em relação aos custos, houve constante e não justificada omissão no atendimento às intimações fiscais.

Sempre que os elementos apresentados eram hábeis e idôneos para com-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

provação das despesas e/ou custos, evidenciando sua necessidade para a consecução das atividades da empresa, eram os mesmos acatados e o registro contábil aceito como correto.

No entanto, em diligências fiscais junto a pessoas jurídicas emitentes de documentos que embasaram registros de despesas ou custos, ficou constatado que a fiscalizada detém documentos fornecidos pelos mesmos, comprobatórios da necessidade dos serviços, porém que deixou de apresentá-los à fiscalização, conforme declarações já mencionadas e anexas. Nos Quadros Demonstrativos nº. 2.9 e 2.10 estão relacionados os documentos de despesa, no valor de Cr\$ 1.529.351.403,75 e de custo, no valor de Cr\$ 331.400.651,13 para os quais a fiscalizada deixou de apresentar qualquer prova da necessidade dos serviços ou dos produtos adquiridos, no valor total de Cr\$ 1.860.752.054,88 que serão glosados, por indedutibilidade.

Enquadramento legal: art. 157 e §1º., 191, 192, 221 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Aqui, a interessada reitera a argumentação do item 1.2.2.1 e compromete-se a anexar ao processo toda documentação necessária para provar a adequação dos gastos efetuados.

c) Decisão da DRJ em Salvador

**Com relação a estes itens a fiscalização incluiu na base tributável do IRPJ, valores registrados como despesa ou custo para os quais a empresa deixou de apresentar qualquer prova da necessidade dos gastos glosados por indedutibilidade, (itens 1.2.2.1 e 2.3.2.3), aliada a ausência de documentação fiscal (item 3.3.2.1)*

O impugnante alega que apresentará provas de forma a descaracterizar a indedutibilidade das importâncias glosadas, inclusive, alerta que há duplicidade de tributação, no valor de Cr\$ 331.400.651,13, relativo aos Quadros Demonstrativos nºs. 2.9 e 2.10 (item 2.3.2.3).

Conforme descrito no item 1.2.1.1, efetivamente existiu duplicação de valores, além do indicado pelo contribuinte, assim como foi procedido o exame da documentação apresentada, ao amparo do art. 17 do Decreto nº. 70.235/72.

*Após análise dos documentos apresentados e eliminadas as duplicidades de lançamentos, mantém-se parcialmente o crédito tributário, conforme demonstrativo abaixo:**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Item 2.3.2.3 - resumo do julgamento (demonstrativo de fls. 28.281 a 28.326)

Quadro demonstrativo	valor lançado	valor excluído por duplicidade	Valor excluído por comprovação	Valor mantido
2.9	1.529.351.403,75	2.153.968,70	155.305.169,46	1.371.892.265,59
2.10	331.400.651,13	324.957.067,18	0,00	6.443.583,95
TOTAL	1.860.752.054,88	327.111.035,88	155.305.169,46	1.378.335.849,54

d) Recurso voluntário

A autuada reitera, inicialmente, os argumentos apresentados na peça impugnatória e solicita sejam estendidos a este item as mesmas razões apresentadas no recurso voluntário correspondente ao Item 1.2.2.1.

Também são juntados ao presente Recurso parte dos documentos constantes do Protocolo nº. 09, os quais serão complementados ao longo do trâmite processual, que comprovam a efetividade e a necessidade dos custos e despesas a que se referiram os agentes fiscais.

Finalmente, solicita seja dado provimento ao recurso, para exonerá-la, integralmente, da exigência contida nessa parte do lançamento.

e) Fundamentação do Voto

Neste item da autuação, relativa a glosa de despesas e custos constantes dos quadros 2.9 e 2.10, a fiscalização teve acesso a documentos que comprovaram a realização dos gastos na maioria dos itens glosados. Já nas glosas referentes aos quadros 1.7, 1.8, 2.7, 2.8, 3.7 e 3.8, nada havia sido apresentado durante a auditoria.

Na verdade a fiscalização entendeu ter sido insuficiente a comprovação da efetividade e necessidade das despesas, efetuando as glosas. A contribuinte alegou estar diante de perseguição, argüindo preliminar de nulidade por excesso de exação.

Não cabe razão à contribuinte. Conforme anteriormente esclarecido não basta a contribuinte comprovar que contratou a despesa apresentando uma nota fiscal ou um recibo, há que ser feita também comprovação da efetividade, como por exemplo a apresentação dos projetos e relatórios, e ser uma despesa necessária às atividades da empresa.

O que ocorreu no recurso, para a maior parte dos subitens foi a apresentação da nota fiscal/recibo e de uma cópia do cheque (espelho) de emissão da própria empresa. Em alguns casos foi apresentada prova da efetividade da prestação de serviços e justificativas de sua necessidade, as quais comumente foram aceitas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Na decisão de primeira instância foram eliminadas duplicidades, bem como aceitas praticamente todas as provas apresentadas, reduzindo consideravelmente a base de cálculo tributada.

A partir da análise individual de cada documento anexado ao processo na fase recursal, formei convicção de que a contribuinte logrou comprovar a necessidade/efetividade de quase todos os valores registrados no quadro demonstrativos nº. 2.9 e 2.10, exceto dos sub-itens a seguir relacionados, pelas razões adiante aduzidas.

QUADRO 2.9

GLOSAS MANTIDAS (justificadas após o quadro)						
Item	Data	Just.	Nome	Doc.	Nº.	Valor Cr\$
9	31/08/90	2	BGL-CONSULT.PROJETOS LTDA	NFs	50	1.295.688,00
10	30/09/90	2	AGÊNCIA BRAS. COMUNIC.COM.LTDA	NFs	13	3.460.475,00
11	31/10/90	2	AGÊNCIA BRAS. COMUNIC.COM.LTDA	NFs	28	4.371.134,02
14	31/12/90	2	AURISA EMPREEDIM.PART.LTDA	NFs	477	1.400.000,00
15	31/08/90	2	AURISA EMPREEDIM.PART.LTDA	Aviso	S/N	328.800,00
23	30/09/90	2	APEP - ASSES. PLANEJ EMPRESARIAL LTDA	NF	100	1.000.000,00
24	30/09/90	2	APEP - ASSES. PLANEJ EMPRESARIAL LTDA	NF	3	4.000.000,00
25	31/12/90	6	CARLOS BARROS MERO	RPT	S/N	493.025,54
26	31/12/90	6	CARLOS BARROS MERO	RPT	S/N	400.000,00
27	31/12/90	6	CARLOS BARROS MERO	RPT	S/N	950.000,00
35	31/08/90	2	CHROMA COMUNICAÇÃO LTDA	NFs	273	5.000.000,00
36	03/09/90	2	CHROMA COMUNICAÇÃO LTDA	NFs	309	5.000.000,00
61	30/11/90	2	EMILIE PROD.CINEMATOGRAFICAS LTDA	NFs	84	8.000.000,00
62	31/08/90	2	ENGEVOL-ENG.COM.E REFRES.LTDA	NFs	4	3.405.105,00
65	31/12/90	2	CONDERPA-CONSTRUTORA LTDA	NFs	Varias	8.247.422,68
66	31/10/90	2	ENGENHO NOVO PUBLIC PROM. LTDA	NFs	7316	4.125.500,00
67	31/10/90	2	ENGENHO NOVO PUBLIC PROM. LTDA	NFs	7317	3.024.500,00
68	31/10/90	2	ENGENHO NOVO PUBLIC PROM. LTDA	NFs	7318	2.850.000,00
79	31/12/90	2	EURO SYSTEMS ENG.DES.COM. LTDA	NFs	16	13.932.989,69
Obs.: Em relação aos itens 79 a 83, a contribuinte retificou a Declaração de IRPJ/91 para reclassificar tais despesas como indedutíveis. Ocorre que o procedimento foi efetuado em 21/01/94, conforme recibo de fls. 06 do anexo 119, ou seja, após o início da ação fiscal, ocorrido em 05/03/93, portanto, a contribuinte já havia perdido a espontaneidade, consoante artigo 7º. do Decreto 70.235/72. Registre-se ainda que foi excluída a glosa do item 963 do quadro 2.8, por se tratar de duplicidade com os itens 79 a 83 deste quadro.						
80	31/12/90	2	EURO SYSTEMS ENG.DES.COM.LTDA	NFs	17	18.577.319,59
81	31/12/90	2	EURO SYSTEMS ENG.DES.COM.LTDA	NFs	18	13.932.989,69
82	31/12/90	2	EURO SYSTEMS ENG.DES.COM.LTDA	NFs	19	4.097.938,14
83	31/12/90	2	EURO SYSTEMS ENG.DES.COM.LTDA	NFs	20	4.097.938,14
84	31/08/90	7	F.BASTOS ASSES.JURÍDICA	NFs	3	12.515.463,91
85	31/08/90	7	F.BASTOS ASSES.JURÍDICA	NFs	8	4.916.423,71
86	31/08/90	7	F.BASTOS ASSES.JURÍDICA	NFs	2	10.000.000,00
87	31/08/90	7	F.BASTOS ASSES.JURÍDICA	NFs	14	5.970.149,25
88	31/12/90	7	F.BASTOS ASSES.JURÍDICA	NFs	19	7.090.361,44
95	30/11/90	6	FERNANDO GALINO PIMENTEL	RPT		314.088,50



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

96	30/11/90	6	FERNANDO GALINO PIMENTEL	RPT		500.000,00
97	31/12/90	6	FERNANDO GALINO PIMENTEL	RPT		1.992.527,36
98	30/11/90	6	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT	S/N	1.308.000,00
107	30/09/90	2	CONSTRUTORA MAFRENSE LTDA	NF	715	6.000.000,00
116	30/09/90	2	CONSTRUTORA PPC LTDA	NFs	5	1.546.391,75
121	30/09/90	1	CONSUMA PROPAGANDA	NF 379		16.000.000,00
122	30/08/90	2	COPLAN CONSULT.PESQ.E PLANEJ.LTDA	NFs	36	1.000.000,00
123	30/09/90	2	COPLAN CONSULT.PESQ.E PLANEJ.LTDA	NFs	37	329.000,00
124	30/11/90	2	COPLAN CONSULT.PESQ.E PLANEJ.LTDA	NFs	39	943.507,00
126	30/11/90	2	CPA-PARTICIP.E ASSESSORIA LTDA	NFs	11	3.000.000,00
127	30/10/90	12	GALERIA DE ARTES BORGHESE DEC.LTDA	NF	3254	1.640.400,00
Obs.: trata-se de aquisição de obras de arte, portanto não pode ser contabilizadas como despesa e sim no ativo. Além do mais obra de arte não é depreciável. Idem item seguinte.						
128	31/12/90	12	GALERIA RACHID DE BELAS ARTES LTDA	NF	18	5.118.000,00
129	31/08/90	2	GCR PROPAGANDA LTDA	NFs	98	2.500.000,00
130	30/09/90	2	GCR PROPAGANDA LTDA	NFs	122	2.500.000,00
132	30/09/90	2	G.M.J. ENGENHARIA LTDA	NFs	365	6.575.000,00
133	30/09/90	2	G.M.J. ENGENHARIA LTDA	NFs	364	5.135.720,00
134	30/09/90	2	GR - ASSES. MARKETING E PUBLIC. LTDA	NF	2800	2.000.000,00
148	31/08/90	2	GRAFITEX IND. E EDITORA LTDA.	NF	21820	1.497.300,00
149	30/09/90	2	GRAFITEX IND. E EDITORA LTDA.	NF	22137	1.708.500,00
154	31/08/90	2	IMAGEM PRODUÇÕES LTDA	NFs	1219	7.000.000,00
155	30/09/90	2	IMAGEM PRODUÇÕES LTDA	NFs	1235	3.500.000,00
169	31/03/90	2	JCV REPRESENTAÇÕES LTDA-ME	NF	2	565.000,00
170	15/01/90	4	JET FLY TAXI AÉREO LTDA	FAT.	91	211.040,00
171	15/01/90	4	JET FLY TAXI AÉREO LTDA	FAT.	90	168.000,00
172	15/01/90	4	JET FLY TAXI AÉREO LTDA	FAT.	89	111.000,00
173	15/01/90	4	JET FLY TAXI AÉREO LTDA	FAT.	95	93.603,00
174	15/01/90	4	JET FLY TAXI AÉREO LTDA	FAT.	94	109.074,00
175	15/01/90	4	JET FLY TAXI AÉREO LTDA	FAT.	86	320.800,00
176	15/01/90	4	JET FLY TAXI AÉREO LTDA	FAT.	93	157.200,00
177	15/01/90	4	JET FLY TAXI AÉREO LTDA	FAT.	82	88.926,00
178	30/09/90	2	JGC ASSESS.TEC.EM INVESTIM. LTDA	NFs	213	2.000.000,00
179	31/07/90	2	RILISA TRADING S/A	NF	20928	480.290,74
180	31/07/90	2	RILISA TRADING S/A	NF	20928	1.039.598,45
181	31/07/90	2	RILISA TRADING S/A	NF	20927	911.933,51
183	31/07/90	6	LADISLAU FRED TEIXEIRA PETRARCA	RPT	S/N	476.448,07
184	31/08/90	6	LADISLAU FRED TEIXEIRA PETRARCA	RPT	S/N	500.000,00
185	31/08/90	6	LADISLAU FRED TEIXEIRA PETRARCA	RPT	S/N	831.049,00
186	31/08/90	6	LADISLAU FRED TEIXEIRA PETRARCA	RPT	S/N	500.000,00
190	30/04/90	4	LIDER TAXI AERO LTDA	FAT.	94254	745.200,00
191	30/04/90	4	LIDER TAXI AERO LTDA	FAT.	93795	750.105,00
192	30/04/90	4	LIDER TAXI AERO LTDA	FAT.	94317	745.200,00
193	30/06/90	4	LIDER TAXI AERO LTDA	DUP.	95234	862.920,00
194	30/06/90	4	LIDER TAXI AERO LTDA	DUP.	95562	745.200,00
195	30/06/90	4	LIDER TAXI AERO LTDA	DUP.	95661	745.200,00
196	30/06/90	4	LIDER TAXI AERO LTDA	DUP.	95125	745.200,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

197	31/08/90	4	LIDER TAXI AERO LTDA	FAT.	97857	1.420.000,00
198	30/10/90	4	LIDER TAXI AERO LTDA	DUP.	99980	1.330.425,00
199	30/10/90	4	LIDER TAXI AERO LTDA	DUP.	99771	1.604.722,50
200	31/08/90	2	LOGUS CONSULT.E SISTEMAS S/C LTDA	NFs	88	1.000.000,00
202	23/05/90	6	LUIGI PETTI	RPT	S/N	1.300.000,00
203	31/07/90	6	LUIGI PETTI	RPT	S/N	2.000.000,00
204	31/12/90	6	LUIGI PETTI	RPT	S/N	3.925.000,00
206	31/07/00	7	MALHEIROS E ALMEIDA PRADO ADVOCACIA	Recibo	S/N	4.338.513,00
207	31/08/90	7	MALHEIROS E ALMEIDA PRADO ADVOCACIA	Recibo	S/N	4.955.297,94
208	30/09/90	7	MALHEIROS E ALMEIDA PRADO ADVOCACIA	Recibo	S/N	5.315.184,00
209	30/11/90	7	MALHEIROS E ALMEIDA PRADO ADVOCACIA	Recibo	S/N	14.051.421,00
212	31/08/90	6	MARIO PETRONIO DOWSLEY DE FREITAS	NFs	23	450.000,00
213	31/08/90	6	MARIO PETRONIO DOWSLEY DE FREITAS	NFs	18	1.119.290,00
222	31/03/90	7	PROFESSOR MARÇAL ROMEIRO BCHARA	NFs	38	14.510.991,09
223	30/09/90	7	PROFESSOR MARÇAL ROMEIRO BCHARA	NFs	44	12.379.536,00
233	31/07/90	2	REINALDO PIRES DA SILVA-MENSAGEM PB	NF/parte	119	1.455.000,00
234	31/08/90	2	REINALDO PIRES DA SILVA-MENSAGEM PB	NFs	128	300.000,00
235	31/08/90	2	FOX PROPAGANDA LTDA	NFs	11070	1.500.000,00
236	31/08/90	4	FRANÇA TAXI AEREO LTDA	NFs	17	540.000,00
237	31/08/90	4	FRANÇA TAXI AEREO LTDA	NFs	18	375.000,00
238	03/04/90	6	HILBERTO MASCARENHAS ALVES	RPT	S/N	7.530.090,00
239	06/04/90	6	HILBERTO MASCARENHAS ALVES	RPT	S/N	2.074.296,00
242	31/07/90	6	NELSON LUIZ BAETA NEVES	RPT	S/N	9.311.351,53
243	31/08/90	6	NELSON LUIZ BAETA NEVES	RPT	S/N	6.642.313,00
244	31/07/90	4	NEWAY AG.VIAGEM E TURISMO LTDA	FATURA	2180/90	907.531,00
251	22/06/90	2	NOVO SOM SONORIZ.PROFIS.LTDA	76		15.000.000,00
272	31/08/90	6	RENATO TEBALDI BARBOSA	RPT	S/N	520.749,00
274	31/08/90	7	RICARDO SABOIA KHURY	RPT	S/N	1.000.000,00
277	19/09/90	2	PLANAR CONSULT. E PLANEJAMENTO LTDA.	NF	81	2.241.000,00
278	31/07/90	2	PLANAR CONSULT. E PLANEJAMENTO LTDA.	NF	83	1.936.088,00
279	30/09/90	2	PLANAR CONSULT. E PLANEJAMENTO LTDA.	NF	84	1.328.000,00
280	30/09/90	2	PLANEFIN-SERAS.PLAN.ADM.PART.S/CLTDA	NFs	31	4.000.000,00
281	31/08/90	2	PLANUM-CONS.PLANEJ.S/C LTDA	NFs	95	2.641.317,60
282	30/09/90	2	PLANUM-CONS.PLANEJ.S/C LTDA	NFs	99	2.000.000,00
290	31/07/90	2	POLISOM COMÉRCIO E REPRES. LTDA	NFs	3658	2.520.000,00
291	30/09/90	2	POLISOM COMÉRCIO E REPRES. LTDA	NFs	3704	1.300.000,00
292	30/09/90	2	PLANTRADE REPRES.CONS.IMOB.S/C LTDA	NFs	49	588.750,00
309	31/08/90	6	SIMÃO PEDRO CASASANTA	RPT	S/N	348.138,00
311	31/07/90	2	SOFT SELL COMUM.PUB.EPROPAG.LTDA	NFs	348	9.702.053,00
317	31/10/90	2	TELECON-TELEFONIA CONSTRUÇÃO LTDA	NFs	101	3.000.000,00
318	31/10/90	2	TELECON-TELEFONIA CONSTRUÇÃO LTDA	NFs	104	3.000.000,00
319	30/11/90	2	TELECON-TELEFONIA CONSTRUÇÃO LTDA	NFs	117	5.496.937,33
320	30/11/90	2	TELECON-TELEFONIA CONSTRUÇÃO LTDA	NFs	120	2.748.468,67
359	30/08/90	2	VIDEO TEIPE PRODUÇÕES LTDA	NFs	641	1.500.000,00
360	30/09/90	2	VIDEO TEIPE PRODUÇÕES LTDA	NFs	647	1.500.000,00
361	31/07/90	2	VIAÇÃO ÁGUIA BRANCA S/A	NFs	Várias	1.500.000,00
363	31/03/90	2	VOX POPULI MERCADO OPINIÃO S/C LTDA.	NF	335	1.000.000,00
364	30/04/90	2	VOX POPULI MERCADO OPINIÃO S/C LTDA.	NF	738	689.301,39





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

365	31/08/90	2	VOX POPULI MERCADO OPINIÃO S/C LTDA.	NF	832	2.301.884,04
366	30/09/90	2	VOX POPULI MERCADO OPINIÃO S/C LTDA.	NF	879	2.884.937,46
369	31/08/90	2	D & E PUBLIC. PROMOÇÃO LTDA	NFs	17773	3.000.000,00
370	31/08/90	2	BANCO ECONOMICO S/A	AVISO	S/N	328.800,00
Obs.: valor referente a compra de dólares turismo, cuja necessidade não foi justificada.						
371	17/05/90	2	ASSISTÊNCIA E ASSESSORIA LTDA	NFs	495	15.000.000,00
372	23/05/90	2	TENET-TÉCNICA ENGEN.CONST. LTDA	NFs	104	2.500.000,00
373	31/10/90	11	PAROQUIA N. SRA. DA VITÓRIA	RECIBO	S/N	1.000.000,00
376	31/07/90	2	ANDES ARTEFATOS DE PAPEL LTDA	NF	7389	565.773,96
377	31/07/90	2	ANDES ARTEFATOS DE PAPEL LTDA	NF	7390	478.591,84
378	30/06/90	4	CRUZEIRO VIAGENS E TURISMO LTDA	DUPL.	112/90	512.498,00
381	30/06/90	2	STAMPA PROPAG.E SERIGRAFIA LTDA	NFs	10171	1.800.000,00
382	30/09/90	2	STAMPA PROPAG.E SERIGRAFIA LTDA	NFs	10544	500.000,00
385	31/10/90	2	COPLAN CONSULT.PESQ.E PLANEJ.LTDA	NFs	38	829.745,00
390	31/07/90	2	CHROMA COMUNICAÇÃO LTDA	NFs	261	6.000.000,00
393	31/08/90	2	STUDIO WR GRAV. E PRODUÇÕES LTDA	NFs	11178	3.000.000,00
394	23/05/90	2	OFICINA DE IDEIAS PROM.E PUBLIC.LTDA	NFs	394	5.080.000,00
395	31/08/90	2	VIPS CONSTRUÇÃO E COMÉRCIO LTDA	NFs	1017	1.500.000,00
396	30/09/90	2	VIPS CONSTRUÇÃO E COMÉRCIO LTDA	NFs	1030	1.500.000,00
397	31/10/90	2	VIPS CONSTRUÇÃO E COMÉRCIO LTDA	NFs	DVS	7.500.000,00
398	31/12/90	2	AUDIOPRINT COMUNICAÇÃO S/A	NFs	3929	10.000.000,00
399	31/08/90	7	BRANDÃO, PINNA E TOURINHO DANTAS	NFs	807	1.000.000,00
400	31/07/90	8	EDITORA JORNAL DA BAHIA S/A	NF	14118	6.800.000,00
401	30/11/90	8	EDITORA JORNAL DA BAHIA S/A	NF	14735	11.060.000,00
408	30/09/90	2	AC-ADMINISTRAÇÃO E CONSULTORIA LTDA	NFs	312	1.622.000,00
409	30/11/90	2	AC-ADMINISTRAÇÃO E CONSULTORIA LTDA	NFs	329	5.440.000,00
410	31/12/90	2	AC-ADMINISTRAÇÃO E CONSULTORIA LTDA	NFs	330	2.286.363,00
415	31/10/90	2	MARCELO ANTONIO PACHECO NONATO	NFs	30	2.000.000,00
416	30/06/90	2	AMBIENTAL ENGENH. E CONSULT.LTDA	NFs	96	1.000.000,00
417	31/07/90	2	AMBIENTAL ENGENH. E CONSULT.LTDA	NFs	98	1.000.000,00
420	31/08/90	2	B & H SERV.DE PETRÓLEO LTDA S/C	NFs	36	3.865.000,00
421	30/09/90	2	CAHEMBI CONST. EMP. INCORP.LTDA	NFs	DVS	5.000.000,00
428	30/09/90	4	DEPLAN VIAGENS E TURISMO LTDA	FAT	011/90	440.468,00
429	31/10/90	6	MARIO PETRONIO D. FREITAS FILHO	NFs	7	1.392.899,70
432	30/11/90	2	EMILIE PROD.CINEMATOGRAFICAS LTDA	NFs	88	3.000.000,00
455	31/08/90	7	(ASSESSORIA JURÍDICA)	NF	6	5.714.285,70
459	30/09/90	2	TECON - TEC. ENG. E CONSULTORIA LTDA.	NF	5	3.694.852,72
460	31/10/90	2	TECON - TEC. ENG. E CONSULTORIA LTDA.	NF	8	4.085.770,13
465	30/04/90	6	ANGELO FRANCISCO BEZERRA	RPT	S/N	775.800,00
469	31/10/90	3	BPM ENGENHARIA LTDA.	Recibo	s/n	3.300.000,00
474	30/09/90	2	FILM E TAPE ASSOCIADOS LTDA.	NFs	38	13.000.000,00
482	31/08/90	2	RIBEIROS PROMOÇÕES E ORG. FESTA LTDA.	NF	69	1.449.445,00
492	30/11/90	3	AUTO PEÇAS MACLAREN LTDA.	NFs	34	2.382.188,00
500	30/04/90	2	SCL - ASSESSORIA E PARTICIPAÇÃO	NF	359/60	2.455.294,68
501	30/04/90	2	SCL - ASSESSORIA E PARTICIPAÇÃO	NF	362	869.840,65
502	30/09/90	11	MARIA ANAIDE CAMPOS SILVA	Recibo		1.000.000,00
503	31/08/90	4	TAM - TAXI AÉRO MARILIA S/A	NF	6419	9.803.354,00
504	30/11/90	4	TAM - TAXI AÉRO MARILIA S/A	NF	7502	10.000.000,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

505	31/12/90	4	TAM - TAXI AÉRO MARILIA S/A	NF	7911	1.838.000,00
527	30/04/90	2	CONSULTORIA E ASSESSORIA TÉCNICA LTDA.	NF	2019	4.480.000,00
TOTAL						581.429.201,11

Justificativas:

1 - Falta de apresentação de documentos comprobatórios.

2 - Comprovação insuficiente - efetividade e necessidade da despesa - Além da apresentação dos documentos comprobatórios dos custos/despesas, a contribuinte foi intimada também a comprovar a efetividade/necessidade 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 materiais para as obras (concreto, madeira, cimento, pisos, ferros, etc.).

Em outros casos, mormente de prestação de serviços, apenas a juntada de recibos e notas fiscais 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 contratos, relatórios, pareceres, laudos, projetos, publicações, exemplar do material produzido, etc.

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, D.O.U. de 14/09/90:

"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 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

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."

Nos itens cuja glosa foi mantida com a justificativa nº. "2" a contribuinte trouxe apenas a nota fiscal e/ou recibo de pagamento para comprovar a efetividade da despesa, o que reputo como insuficiente diante do tipo de despesa (prestação de serviços).

3 - Comprovação insuficiente - falta de apresentação de Nota Fiscal/Recibo de pagamento. Nos itens cuja a glosa foi justificada com o número "3" a contribuinte deixou de apresentar a nota fiscal ou recibo.

4 - Comprovação insuficiente - Despesas com transportes - fretamento de aeronave e passagens aéreas - A contribuinte não apresentou elementos/justificativas comprovando a necessidade da despesa para a atividade da empresa, nem mesmo comprovou que as pessoas transportadas estariam à serviço da empresa. Em face da enorme quantidade de gastos desta ordem, inclusive pelo fato de a empresa ter contabilizado despesas com transporte aéreo amparadas em notas fiscais inidôneas (Brasil Jet Taxi Aéreo Ltda. - Item 2.3.1.9 do TVF), a comprovação deve ser plena.

5 - Comprovação insuficiente - despesas de mão de obra - Os comprovantes de pagamento de trabalhadores em canteiro de obra, denominados folhas de produtividade, de que tratam essas glosas, não podem ser aceitos por não conterem assinatura dos recebedores. Além disso, não foi trazido ao processo quaisquer outros documentos que comprovem que tais pessoas trabalharam nas obras nos períodos constantes das listagens de pagamentos, sendo também precária a identificação dos mesmos.

6 - Serviços prestados por pessoas físicas - não especificados - Tratam-se de despesas cujos recibos não contém especificação dos serviços prestados, tampouco efetiva comprovação dos mesmos.

7 - Prestação de serviços jurídicos não comprovados - A prestação de serviços por advogado, quando efetivamente realizados, é de simples comprovação, pois, as ações judiciais e acordos extrajudiciais são sempre documentados. De igual forma os pare-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

ceres jurídicos são também formalizados em laudas. Nos casos em que as glosas foram mantidas a contribuinte apresentou apenas as notas fiscais e recibos de pagamentos de terceiros (pessoas físicas), deixando de comprovar a efetividade da prestação dos serviços.

8 - Despesas com patrocínio de jornais - As despesas tratadas neste item são todas de elevado valor e sua necessidade não foi justificada pela contribuinte que limitou-se a comprovar a realização das mesmas. Entendo que o patrocínio de páginas culturais ou comunitárias, tem natureza de propaganda e, segundo o artigo 247 do RIR/80, somente são dedutíveis as despesas diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa, o que não ocorreu nos casos em questão. Sendo assim, há que ser mantida a glosa.

11 - Despesas com doações - A doação de importâncias em dinheiro a terceiros é ato de liberalidade da empresa e não pode ser deduzida da base de cálculo do imposto de renda, sem permissão expressa na legislação.

12 - Aquisições de bens contabilizados indevidamente como despesa.

Diante do exposto, há que ser mantida a glosa no valor de Ncz\$ 581.429.201,11 e acolhido em parte o recurso voluntário, para excluir da tributação a importância de Cr\$ 796.906.648,43.

XXI - ITEM 3.3.2.1 - DESPESAS E CUSTOS INDEDUTÍVEIS - DESPESAS E CUSTOS CUJA NECESSIDADE NÃO FOI COMPROVADA

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Conforme Termos de Intimação nº. 13 e 38 (alínea "a") e de Reintimação nº. 4, foi solicitado à fiscalizada que apresentasse documentação acompanhada de cópia dos cheques utilizados nos respectivos pagamentos, bem como dos contratos, que evidenciam a necessidade das despesas e custos contabilizados no período-base de 1991.

Em 21/09/94 a fiscalizada apresentou documento datado de 05/09/94, onde afirma: "estamos envidando esforços para localização do restante do material requerido, e informações adicionais para o material apresentado e não aceito. Oportunamente anexaremos ao processo."

Em Termo de Constatação Fiscal datado de 21/09/94, foi ressaltado o procedimento da fiscalizada quanto ao sistemático não atendimento às intimações regularmente expedidas, conforme relatado no início desta peça fiscal em relação à apresentação de documentário fiscal e comprovação da efetividade e necessidade das despesas e custos, a fiscalizada limitou-se a apresentar documentação relativa a um percentual insignificante em relação ao universo, já selecionado por critérios de amostragem. Note-se que, princi-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

palmente em relação aos custos, houve constante e não justificada omissão no atendimento às intimações fiscais.

Sempre que os elementos apresentados eram hábeis e idôneos para comprovação das despesas e/ou custos, evidenciando sua necessidade para a consecução das atividades da empresa, eram os mesmos acatados e o registro contábil aceito como correto.

No entanto, em diligências fiscais junto a pessoas jurídicas emitentes de documentos que embasaram registros de despesas ou custos, ficou constatado que a fiscalizada detém documentos fornecidos pelos mesmos, comprobatórios da necessidade dos serviços, porém que deixou de apresentá-los à fiscalização, conforme declarações já mencionadas e anexas. Nos Quadros Demonstrativos nº. 3.9 e 3.10 estão relacionados, os documentos de despesa, no valor de Cr\$ 5.735.027,654,71 e de custo, no valor de Cr\$ 2.092.291.034,29 para os quais a fiscalizada deixou de apresentar qualquer prova da necessidade dos serviços ou dos produtos adquiridos, no valor total de Cr\$ 7.827.318.689,00 que serão glosados, por indedutibilidade."

Enquadramento legal: art. 157 e §1º., 191, 192, 221 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

A petionária compromete-se a anexar ao processo toda documentação necessária para provar a efetividade das despesas glosadas.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Com relação a estes itens a fiscalização incluiu na base tributável do IRPJ, valores registrados como despesa ou custo para os quais a empresa deixou de apresentar qualquer prova da necessidade dos gastos glosados por indedutibilidade, (itens 1.2.2.1 e 2.3.2.3), aliada a ausência de documentação fiscal (item 3.3.2.1)

O impugnante alega que apresentará provas de forma a descaracterizar a indedutibilidade das importâncias glosadas, inclusive, alerta que há duplicidade de tributação, no valor de Cr\$ 331.400.651,13, relativo aos Quadros Demonstrativos nºs. 2.9 e 2.10 (item 2.3.2.3).

Conforme descrito no item 1.2.1.1 (a seguir transcrito), efetivamente existiu duplicação de valores, além do indicado pelo contribuinte, assim como foi procedido o exame da documentação apresentada, ao amparo do art. 17 do Decreto nº. 70.235/72.

'A impugnante, conhecendo o teor do Termo de Verificação Fiscal onde se encontram os registros acima, se defende alegando que em virtude dos infortúnios oriundos do gigantismo que a mesma atingiu, sem uma es-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

estrutura de apoio, não foi possível atender a tempo e a hora os pedidos da fiscalização.

Faz outras considerações sobre o assunto e ao final, pede aos julgadores da Delegacia de Julgamento de Salvador que à vista dos documentos comprobatórios, que oportunamente seriam apresentados, concedessem o provimento à impugnação cancelando a exigência do auto de infração, fl. 10.816.

A ausência de documentação fiscal e de comprovação da necessidade dos desembolsos, contabilizados em contas de despesas e custos, além do presente, foram objeto de autuação nos itens: 2.3.1.1 (Qds. nºs. 2.7 e 2.8); 3.3.1.1 (Qds. nºs. 3.7 e 3.8); 1.2.2.1 (Qds. nºs. 1.9 e 1.10); 2.3.2.3 (Qds. nºs. 2.9 e 2.10) e 3.3.2.1 (Qds nºs. 3.9 e 3.10).

Na análise destes Quadros Demonstrativos, verifiquei que alguns valores foram lançados em duplicidade, no próprio quadro ou noutro quadro. Como a empresa, no uso da faculdade preconizada pelo art. 17 do Decreto nº. 70.235/72, apresentou, em diversas oportunidades, documentos comprobatórios de custos/despesas, objeto do presente litígio.'

Após análise dos documentos apresentados e eliminadas as duplicidades de lançamentos, mantém-se parcialmente o crédito tributário, conforme demonstrativo abaixo:"

Item 3.3.2.1 - resumo do julgamento (demonstrativo de fls. 28.397 a 28.431)

Quadro demonstrativo	valor lançado	Valor excluído por duplicidade	Valor excluído por comprovação	Valor mantido
3.9	5.735.027.654,71	33.712.500,00	512.350.117,94	5.188.965.036,77
3.10	2.092.291.034,29	2.092.291.034,29	0,00	0,00
TOTAL	7.827.318.689,00	2.126.003.534,29	512.350.117,94	5.188.965.036,77

d) Recurso voluntário

A autuada reitera, inicialmente, os argumentos apresentados na peça impugnatória e solicita sejam estendidos a este item as mesmas razões apresentadas no recurso voluntário correspondente ao Item 1.2.2.1.

A recorrente promoveu ainda, a juntada ao presente de parte dos documentos constantes do Protocolo nº. 11, os quais serão complementados ao longo do trâmite processual, e que comprovam a efetividade e a necessidade dos custos e despesas a que se referiram os agentes fiscais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Finalmente, solicita seja dado provimento ao recurso, para exonerá-la, integralmente, da exigência contida nessa parte do lançamento.

e) Fundamentação do Voto

Neste item da autuação, relativa a glosa de despesas e custos constantes dos quadros 3.9 e 3.10, a fiscalização teve acesso a documentos que comprovaram a realização dos gastos na maioria dos itens glosados. Já nas glosas referentes aos quadros 1.7, 1.8, 2.7, 2.8, 3.7 e 3.8, nada havia sido apresentado durante a auditoria.

Na verdade a fiscalização entendeu ter sido insuficiente a comprovação da efetividade e necessidade das despesas, efetuando as glosas. A contribuinte alegou estar diante de perseguição, arguindo preliminar de nulidade por excesso de exação.

Não cabe razão à contribuinte. Conforme anteriormente esclarecido não basta a contribuinte comprovar que contratou a despesa apresentando uma nota fiscal ou um recibo, há que ser feita também comprovação da efetividade, como por exemplo a apresentação dos projetos e relatórios, e ser uma despesa necessária às atividades da empresa.

O que ocorreu no recurso, para a maior parte dos subitens foi a apresentação da nota fiscal/recibo e de uma cópia do cheque (espelho) de emissão da própria empresa. Em alguns casos foi apresentada prova da efetividade da prestação de serviços e justificativas de sua necessidade, as quais comumente foram aceitas.

Na decisão de primeira instância foram eliminadas duplicidades, bem como aceitas praticamente todas as provas apresentadas, reduzindo consideravelmente a base de cálculo tributada.

A partir da análise individual de cada documento anexado ao processo na fase recursal, formei convicção de que a contribuinte logrou comprovar a necessidade/efetividade de quase todos os valores registrados no quadro demonstrativos nº. 3.9 e 3.10, exceto dos sub-itens a seguir relacionados, pelas razões adiante aduzidas.

QUADRO 3.9

GLOSAS MANTIDAS (justificadas após o quadro)						
Item	Data	Justific.	Nome	Doc.	Nº.	Valor Cr\$
12	31/08/91	2	AB-CONSULT.CONST.ASSOC.LTDA.	NFs	3	1.536.000,00
13	30/11/91	2	AB-CONSULT.CONST.ASSOC.LTDA.	NFs	8	15.375.000,00
14	30/09/91	2	AB-CONSULT.CONST.ASSOC.LTDA.	NFs	5	1.780.000,00
15	30/11/91	2	AB-CONSULT.CONST.ASSOC.LTDA.	NFs	12	23.032.500,00
16	30/11/91	2	AB-CONSULT.CONST.ASSOC.LTDA.	NFs	9	3.400.000,00
17	31/12/91	2	AB-CONSULT.CONST.ASSOC.LTDA.	NFs	13	3.530.000,00
18	31/08/91	2	ADJ&CONS.E PLAN.EMPRES.LTDA	NFs	122/123	13.793.103,45
19	30/09/91	2	ADJ&CONS.E PLAN.EMPRES.LTDA	NFs	128	7.225.000,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

27	31/07/97	2	BMV CONSULT.E PART.LTDA.	NFs	2	11.417.000,00
28	31/08/91	2	BMV CONSULT.E PART.LTDA.	NFs	3	9.800.000,00
29	31/08/91	2	BMV CONSULT.E PART.LTDA.	NFs	4	10.850.000,00
30	30/11/91	2	AHS-CONSULORES ASSOC.LTDA.	NFs	1	14.500.000,00
31	30/11/91	2	AHS-CONSULORES ASSOC.LTDA.	NFs	3	10.514.000,00
32	31/12/91	2	AHS-CONSULORES ASSOC.LTDA.	NFs	5	5.370.000,00
33	31/12/91	2	AHS-CONSULORES ASSOC.LTDA.	NFs	6	8.097.490,00
34	31/12/91	4	BRADESCO TURISMO S/A	Recibo	S/N	4.172.426,00
Obs.: Este item e os seguintes de despesa com a BRADESCO Turismo, refere-se a pagamento de passagens aéreas para viagem ao exterior cuja necessidade não foi comprovada.						
35	31/12/91	4	BRADESCO TURISMO S/A	Recibo	S/N	4.172.426,00
36	31/12/91	4	BRADESCO TURISMO S/A	Recibo	S/N	4.172.426,00
37	31/12/91	4	BRADESCO TURISMO S/A	Recibo	S/N	4.172.426,00
38	31/12/91	4	BRADESCO TURISMO S/A	Recibo	S/N	3.949.245,00
39	31/08/91	2	AMC-CONSULT. E ADVOCACIA	NFs	51	8.500.000,00
40	30/09/91	2	AMC-CONSULT. E ADVOCACIA	NFs	52	7.500.000,00
41	31/10/91	2	AMC-CONSULT. E ADVOCACIA	NFs	53	7.500.000,00
43	30/06/91	6	CARLOS BARRO MERO	S/N		4.608.817,60
44	04/04/91	2	APS-ASSES.E PLANEJ.LTDA.	NFs	5815	10.500.000,00
45	30/09/91	2	APS-ASSES.E PLANEJ.LTDA.	NFs	6007	20.355.033,83
46	31/10/91	2	APS-ASSES.E PLANEJ.LTDA.	NFs	6009	13.000.000,00
47	31/10/91	2	APS-ASSES.E PLANEJ.LTDA.	NFs	6043	10.770.610,13
70	30/09/91	2	CM-ENGENHARIA LTDA.	NFs	1151	23.115.407,00
71	30/09/91	2	CM-ENGENHARIA LTDA.	NFs	1160	9.906.603,00
72	30/11/91	2	CM-ENGENHARIA LTDA.	NFs	1163	6.960.780,00
73	30/11/91	2	CM-ENGENHARIA LTDA.	NFs	1166	16.241.820,00
89	31/03/91	2	ENERCORP/ENER.REP.PREST.	NFs	11	1.517.483,00
90	31/05/91	2	ENERCORP/ENER.REP.PREST.	NFs	23	1.865.178,00
91	30/09/91	2	ENERCORP/ENER.REP.PREST.	NFs	42	3.127.718,00
92	30/10/91	2	ENERCORP/ENER.REP.PREST.	NFs	48	3.542.972,00
97	31/01/91	2	ESCOPO PROJETOS CONS. REPRES. LTDA.	NF	159	4.000.000,00
103	31/01/91	7	F.BASTOS ASSES. JURÍDICA	NFs	24	10.543.579,00
104	31/01/91	7	F.BASTOS ASSES. JURÍDICA	NFs	25	6.933.800,00
105	31/01/91	7	F.BASTOS ASSES. JURÍDICA	NFs	26	17.045.455,00
106	31/01/91	7	F.BASTOS ASSES. JURÍDICA	NFs	28	3.466.900,00
107	24/04/91	7	F.BASTOS ASSES. JURÍDICA	NFs	40	19.888.542,00
108	31/10/91	7	F.BASTOS ASSES. JURÍDICA	NFs	95	7.954.545,45
109	30/11/91	7	F.BASTOS ASSES. JURÍDICA	NFs	100	10.828.675,00
110	30/11/91	7	F.BASTOS ASSES. JURÍDICA	NFs	98	51.545.391,00
111	31/12/91	7	F.BASTOS ASSES. JURÍDICA	NFs	105	14.133.575,00
112	31/12/91	7	F.BASTOS ASSES. JURÍDICA	NFs	104	7.275.000,00
113	31/12/91	7	F.BASTOS ASSES. JURÍDICA	NFs	103	14.536.082,00
115	31/01/91	6	FERNANDO GALINDO PIMENTEL	RPT	S/N	1.337.010,71
116	28/02/91	6	FERNANDO GALINDO PIMENTEL	RPT	S/N	962.725,00
117	30/04/91	6	FERNANDO GALINDO PIMENTEL	RPT	S/N	2.795.161,00
118	31/07/91	6	FERNANDO GALINDO PIMENTEL	RPT	S/N	2.120.876,00
119	31/08/91	6	FERNANDO GALINDO PIMENTEL	RPT	S/N	2.182.857,14



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

120	31/03/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT	S/N	9.787.450,00
121	31/03/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT	S/N	10.464.962,00
122	31/03/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT	S/N	16.144.211,00
123	31/03/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT	S/N	3.100.000,00
124	31/03/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT	S/N	2.840.147,00
125	30/04/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT	S/N	3.783.508,92
126	31/08/91	7	FERNANDO QUEIROZ NEVES	RPT	S/N	5.168.571,42
157	31/03/91	2	COPLAN CONSULT. PESQ. E PLANEJ. LTDA	NFs	44	2.700.000,00
158	30/06/91	2	COPLAN CONSULT. PESQ. E PLANEJ. LTDA	NFs	47	3.000.000,00
159	19/04/91	2	CPA - PARTIC. ASSES. LTDA.	NFs	12	4.000.000,00
163	30/09/91	2	GESTION CONSULTORIA EMPRESARIAL	NF	45	39.000.000,00
190	31/05/91	2	INTER WORKS PROJ.COM.REP.	NFs	37	2.079.000,00
194	31/10/91	6	JOSÉ JERÔNIMO ROCHA NETO	RPT		1.040.000,00
195	31/08/91	2	LETTER SERV.EDITORIAIS LTDA.	NFs	309	20.000.000,00
196	31/03/91	11	LICIA MARIA V.R.VASCONCELOS	RECIBO		1.500.000,00
197	31/07/91	4	LIDER TÁXI AEREO LTDA.	NF	2203	1.100.000,00
198	15/04/91	6	LUIGI PETTI	RPT		6.800.000,00
199	16/04/91	6	LUIZ CARLOS A B.VILLAS BOAS	RPT		5.675.484,27
207	30/09/91	6	MARCOS ANTONIO PER. PEIXOTO	RPT		8.197.231,98
208	31/03/91	6	MÁRIO DE PAULA G. GORDILHO	RPT		14.223.750,00
209	23/12/91	2	MARMOTOS COM. E SERV. MOTOS	NFs	7851	22.500.000,00
231	31/01/91	2	MEP EMPREENDIMENTOS LTDA.	NFs	168	2.150.800,00
232	31/01/91	2	MEP EMPREENDIMENTOS LTDA.	NFs	170	1.268.500,00
233	28/02/91	2	MEP EMPREENDIMENTOS LTDA.	NFs	172	2.819.033,00
239	31/08/91	2	MW-MPLAN.SERV.CONSEMCOMUN	NFs	62	5.285.882,00
243	31/03/91	6	HEBERT DRUMOND FRANK	RPT		10.144.245,92
244	30/09/91	2	H.V.ARQUITETURA E ENGE.LTDA.	NFs	102	1.500.000,00
250	30/09/91	2	PERT-PLAN.ENGEN.DE PLANJS/C	NFs	248	6.352.049,00
251	30/09/91	2	PERT-PLAN.ENGEN.DE PLANJS/C	NFs	253	1.048.671,00
256	30/11/91	4	RG-VIAGENS E TURISMO LTDA.	DUP.	S/N	7.443.672,00
257	31/12/91	4	RG-VIAGENS E TURISMO LTDA.	DUP.	5258/91	10.925.150,00
259	31/08/91	6	ROBERTO ZAIDAN	RPT		1.000.000,00
267	30/09/91	6 e 3	SANDRA GUIMARÃES S.SILVA	RPT		14.340.000,00
275	30/06/91	2	PRÉVIA EMPRE. IMOBIL LTDA.	NFs	Várias	25.738.576,00
292	05/06/91	2	SILEX CONS.FIN.E PART.LTDA.	NFs	110	26.000.000,00
293	05/06/91	2	SILEX CONS.FIN.E PART.LTDA.	NFs	102	63.646.000,00
294	31/08/91	2	SILEX CONS.FIN.E PART.LTDA.	NFs	106	88.189.640,00
344	31/03/91	2	WTS-CONSULT.REPRES.SERV.LTDA.	NFs	254	14.000.000,00
345	30/04/91	2	WTS-CONSULT.REPRES.SERV.LTDA.	NFs	265	15.000.000,00
346	31/05/91	2	WTS-CONSULT.REPRES.SERV.LTDA.	NFs	268	15.000.000,00
347	31/07/91	2	WTS-CONSULT.REPRES.SERV.LTDA.	NFs	300	12.040.000,00
348	30/11/91	2	WTS-CONSULT.REPRES.SERV.LTDA.	NFs	350	5.000.000,00
349	31/12/91	2	WTS-CONSULT.REPRES.SERV.LTDA.	NFs	357	7.000.000,00
350	31/08/91	2	WTS-CONSULT.REPRES.SERV.LTDA.	NFs	313	18.000.000,00
355	30/09/91	2	VOX POPULI MERCADO OPINAO S/C LTDA	NF	1091	8.670.000,00
356	31/10/91	2	VOX POPULI MERCADO OPINAO S/C LTDA	NF	1107	8.670.000,00
358	30/04/91	4	VEGA TURISMO	FATURA	93	1.807.520,00
359	30/04/91	4	VEGA TURISMO	FATURA	92	1.127.292,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

365	28/02/91	2	REGINALDO ROSSI PROM.LTDA	NFs	40	3.500.000,00
366	28/02/91	2	REGINALDO ROSSI PROM.LTDA	NFs	41	1.000.000,00
372	31/08/91	4	TRANSAMERICA TURISMO LTDA.	FATURA	48	2.972.687,00
373	31/08/91	4	TRANSAMERICA TURISMO LTDA.	FATURA	49	2.239.020,00
387	31/12/91	2	CAMPAR-COMPANHIA PART.	NFs	2	1.980.000,00
396	30/06/91	7	ADV.CORDEIRO DA LUZ ASS.EMPRES	NFs	52	10.000.000,00
399	31/12/91	6	JOSÉ NATIVIDADE TELLO RODRIGUEZ	RECIBO		2.800.000,00
404	31/12/91	6	SALVIO EMANOEL S.BANDEIRA	RPT		2.586.114,91
405	31/12/91	6	SALVIO EMANOEL S.BANDEIRA	RPT		4.587.406,15
411	30/09/91	2	WTS-CONSULT.REPRES.SERV.LTDA.	NFs	333	10.000.000,00
414	30/06/91	7	FERNANDO GOMES DE MELO	RPT		533.333,34
416	30/06/91	2	BMV-CONSULT.E PART.LTDA.	NFs	1	9.989.000,00
417	30/06/91	6	CARLOS BARROS MERO	RPT		4.608.817,60
418	30/11/91	2	WOLL-ARQUIT.CONSULT.PLAN.LTDA.	NFs	111	3.000.000,00
419	31/05/91	2	NORMATECCONST.REP.SERV.GERAIS	NFs	865	9.101.312,15
420	31/05/91	2	NORMATECCONST.REP.SERV.GERAIS	NFs	871	9.217.750,16
429	31/12/91	4	LM TURISMO LTDA	Fatura	2104	8.195.000,00
431	31/12/91	6	ROSEVALDO PEREIRA DE MELO	RPT		1.696.033,48
444	31/12/91	2	THEMAG ENGENHARIA LTDA.	NF FAT	1536	150.000.000,00
445	31/12/91	2	THEMAG ENGENHARIA LTDA.	NF FAT	1542	172.945.981,19
446	30/04/91	2	TECON - TÊC. DE ENG. E CONSULT LTDA.	NF	23	10.578.117,11
457	31/12/91	8	BSB - BRASIL EMPRESA JORNALIST. LTDA.	NF	4352	110.000.000,00
<p>Obs.: este item e os três seguintes referem-se a despesa com publicações que circularam gratuitamente em Brasília - DF denominados "Jornais da Comunidade" e "Saúde em Debate", de que tratam as notas fiscais e documentos do anexo 770, nos quais a OAS figura como um dos patrocinadores. Tais documentos já haviam sido retidos pela fiscalização, às fls. 1.175-1.196 do processo nº. 10580.006665/94-51. Apesar de intimada a justificar a necessidade da despesa para as atividades da empresa, a contribuinte nada esclareceu. Limitou-se a apresentar cópias dos documentos que já encontravam-se no processo. Tais pagamentos alcançam o montante aproximado de US\$ 550.000 (quinhentos e cinquenta mil dólares americanos). Está claro, pelas suas características, que as despesas não eram necessárias à atividade da empresa.</p>						
458	31/12/91	8	BSB - BRASIL EMPRESA JORNALIST. LTDA.	NF	4353	85.000.000,00
459	31/01/91	8	BSB - BRASIL EMPRESA JORNALIST. LTDA.	NF	1696	6.000.000,00
460	31/08/91	8	BSB - BRASIL EMPRESA JORNALIST. LTDA.	NF	3117	120.000.000,00
463	30/09/91	7	ADVOCACIA CORDEIRO DA LUZ	NF	062	15.000.000,00
467	30/09/91	2	KGB - MALHAS LTDA.	NF	467	6.000.000,00
<p>Obs.: a despesa refere-se a aquisição de 10.000 camisetas promocionais.</p>						
469	30/04/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		16.185.017,12
470	31/03/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		2.500.000,00
471	31/05/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		54.373.760,35
472	30/06/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		17.834.494,00
473	30/06/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		73.583.324,00
474	30/06/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		29.131.074,54
475	30/06/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		17.503.588,50
476	31/07/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		42.988.188,32
477	31/08/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		23.071.806,58
478	31/08/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		17.810.201,97



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

479	31/08/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		7.535.198,20
480	30/11/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		71.054.811,64
481	31/10/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		46.000.000,00
482	30/11/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		183.602.489,38
483	30/11/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		66.849.953,00
484	30/09/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		6.676.296,11
485	30/09/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		7.992.970,22
486	30/09/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		18.724.128,31
487	30/09/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		6.748.642,19
488	30/09/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		11.640.919,36
489	31/12/91	9	GRATIFICAÇÃO DE BALANÇO	FL.PAG.		252.743.963,43
497	31/12/91	1	(DESPESA NÃO IDENTIFICADA)	RECIBO	21/91	41.724,26
498	31/12/91	1	(DESPESA NÃO IDENTIFICADA)	RECIBO	21/91	41.724,26
499	31/12/91	1	(DESPESA NÃO IDENTIFICADA)	RECIBO	21/91	41.724,26
500	31/12/91	1	(DESPESA NÃO IDENTIFICADA)	RECIBO	21/91	41.724,26
501	31/12/91	1	(DESPESA NÃO IDENTIFICADA)	RECIBO	21/91	39.492,45
TOTAL						2.782.980.776,62

Justificativas:

1 - Falta de apresentação de documentos comprobatórios.

2 - Comprovação insuficiente - efetividade e necessidade da despesa - Além da apresentação dos documentos comprobatórios dos custos/despesas, a contribuinte foi intimada também a comprovar a efetividade/necessidade 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 materiais para as obras (concreto, madeira, cimento, pisos, ferros, etc.).

Em outros casos, mormente de prestação de serviços, apenas a juntada de recibos e notas fiscais 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 contratos, relatórios, pareceres, laudos, projetos, publicações, exemplar do material produzido, etc.

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, D.O.U. de 14/09/90:

"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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

ou serviços efetivamente recebidos e que esses 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.”

Nos itens cuja glosa foi mantida com a justificativa nº. “2” a contribuinte trouxe apenas a nota fiscal e/ou recibo de pagamento para comprovar a efetividade da despesa, o que reputo como insuficiente diante do tipo de despesa (prestação de serviços).

3 - Comprovação insuficiente - falta de apresentação de Nota Fiscal/Recibo de pagamento. Nos itens cuja a glosa foi justificada com o número “3” a contribuinte deixou de apresentar a nota fiscal ou recibo.

4 - Comprovação insuficiente - Despesas com transportes - fretamento de aeronave e passagens aéreas - A contribuinte não apresentou elementos/justificativas comprovando a necessidade da despesa para a atividade da empresa, nem mesmo comprovou que as pessoas transportadas estariam à serviço da empresa. Em face da enorme quantidade de gastos desta ordem, inclusive pelo fato de a empresa ter contabilizado despesas com transporte aéreo amparadas em notas fiscais inidôneas (Brasil Jet Taxi Aéreo Ltda. - Item 2.3.1.9 do TVF), a comprovação deve ser plena.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

5 - Comprovação insuficiente - despesas de mão de obra - Os comprovantes de pagamento de trabalhadores em canteiro de obra, denominados folhas de produtividade, de que tratam essas glosas, não podem ser aceitos por não conterem assinatura dos recebedores. Além disso, não foi trazido ao processo quaisquer outros documentos que comprovem que tais pessoas trabalharam nas obras nos períodos constantes das listagens de pagamentos, sendo também precária a identificação dos mesmos.

6 - Serviços prestados por pessoas físicas - não especificados - Tratam-se de despesas cujos recibos não contém especificação dos serviços prestados, tampouco efetiva comprovação dos mesmos.

7 - Prestação de serviços jurídicos não comprovados - A prestação de serviços por advogado, quando efetivamente realizados, é de simples comprovação, pois, as ações judiciais e acordos extrajudiciais são sempre documentados. De igual forma os pareceres jurídicos são também formalizados em laudas. Nos casos em que as glosas foram mantidas a contribuinte apresentou apenas as notas fiscais e recibos de pagamentos de terceiros (pessoas físicas), deixando de comprovar a efetividade da prestação dos serviços.

8 - Despesas com patrocínio de jornais - As despesas tratadas neste item são todas de elevado valor e sua necessidade não foi justificada pela contribuinte que limitou-se a comprovar a realização das mesmas. Entendo que o patrocínio de páginas culturais ou comunitárias, tem natureza de propaganda e, segundo o artigo 247 do RIR/80, somente são dedutíveis as despesas diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa, o que não ocorreu nos casos em questão. Sendo assim, há que ser mantida a glosa.

9 - Despesa não dedutível - gratificação de balanço - A contribuinte efetuou pagamentos diferenciados a diversas pessoas físicas contabilizadas a título de gratificação de balanço, cuja dedutibilidade foi questionada pela fiscalização pela relevância dos valores. Um dos pagamentos individuais foi de Cr\$ 103.233.507,14 em 21/11/91 (fls. 06 do anexo 768), equivalente a 172.903,07 UFIR.

Para contestar a glosa a contribuinte apenas reapresentou os recibos e relatórios sem qualquer justificativa.

Por certo os beneficiados eram diretores e gerentes da empresa. Neste caso a contribuinte deveria ter apresentado os contratos de trabalho comprovando que estava obrigada ao pagamento de gratificações, bem como os demonstrativo de cálculo.

O artigo 197 do RIR/80 dispõe:

*art. 197 - Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao ren-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

dimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei nº. 3.470/58, art. 2º)."

Portanto, conforme legislação acima transcrita, a dedutibilidade destas despesas não pode ser aceita.

11 - Despesas com doações - A doação de importâncias em dinheiro a terceiros é ato de liberalidade da empresa e não pode ser deduzida da base de cálculo do imposto de renda, sem permissão expressa na legislação.

A diferença a maior de Cr\$ 180.000,00 no valor exonerado na decisão de 1ª instância, acusada pelo própria contribuinte, às fls. 30.527, está sendo regularizada mediante provimento parcial ao recurso *ex officio* quanto a este item.

Assim sendo, há que ser mantida a glosa do valor de Cr\$ 2.782.980.776,62, dando provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a importância de Cr\$ 2.405.984.260,15.

XXII - ITEM 2.3.2.4 - DESPESA INDEDUTÍVEL (CUJA NECESSIDADE NÃO FOI COMPROVADA)

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Em 07/03/90 a Construtora OAS emitiu Nota Fiscal Fatura de Serviços nº. 9.074, no valor de Cr\$ 116.175.454,91 contra a Construtora Norberto Odebrecht S/A., conforme documento anexado.

Em 10/04/90 a Construtora OAS firmou com a Supergasbrás Ind. e Com. S/A., contrato de Cessão de Crédito da Duplicata nº. 9.074, referente à Nota Fiscal retro mencionada, transferindo os direitos creditórios oriundos da referida duplicata pelo preço certo e irrevogável de Cr\$ 108.043.173,00, a ser pago de uma só vez no dia 18 de junho de 1990, valor este contabilizado em 30/04/90 a débito da conta nº. 1.01.04.007.001.013 - Supergasbrás Ind., cuja liquidação se deu em 16/06/90, conforme fls. 4.219 do Razão e folhas nº. 465 do Diário nº. 52.

A diferença entre o valor constante da Nota Fiscal Fatura de Serviços nº. 9.074 e o valor negociado, de Cr\$ 8.132.281,81, foi contabilizada a débito da conta nº. 3.02.01.003.001.001, "Juros s/Financiamento".

Solicitada, através do Termo de Intimação nº. 23, datado de 23/02/94, a apresentar esclarecimentos e documentação comprobatória da operação, a empresa respondeu, em documento datado de 05.09.94, "estar envidando esforços para localização do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

material requerido". Até a presente data, a fiscalizada não forneceu qualquer esclarecimento ou documentos que justificassem a efetividade de tal operação.

Deste modo fica caracterizada a indedutibilidade da despesa no valor de Cr\$ 8.132.281,81, por constituir-se em mera perda ocasionada pela transferência de titularidade, não necessária aos objetivos da fiscalizada.

Enquadramento legal: art. 157 e §1º, 191, 192, 221 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Explicando a necessidade das despesas que deram causa ao item em epígrafe, a impugnante afirma que tinha, contra a Construtora Norberto Odebrecht, um crédito no valor de Cr\$ 116.175.454,91. Este crédito foi objeto de cessão para a Supergasbrás Ind. e Com. S/A que impôs um deságio para recebimento.

Concluindo, afirma que a classificação do deságio supra como despesa (*Juros s/Financiamento*) que visa a obtenção de recursos para a empresa é natural e esta respaldada no art. 1.065 e seguintes do Código Civil, no art. 253 do RIR/80 e no art. 318, I, do RIR/80.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"A fiscalização verificou que, em 10/04/90, a atuada firmou com a empresa Supergasbrás Ind. e Com. S/A, contrato de Cessão de Crédito da Duplicata nº. 9.074, no valor de Cr\$ 108.043.173,00, conquanto a tenha emitido, contra a Construtora Norberto Odebrecht S/A, em 07/03/90, no valor de Cr\$ 116.175.454,91. A diferença de Cr\$ 8.132.281,81 (entre os valores, retro indicados) foi contabilizada como despesa na conta nº. 3.02.01.003.001.001 - "Juros s/ Financiamento", conforme descrito no Termo de Verificação, fls. 131.

Pela documentação acostada aos autos relativa a operação, fls. 8048/8053, verifica-se que o vencimento da referida duplicada, ocorreria no dia 11.04.90 e a cessão foi outorgada no dia anterior ao vencimento (10.04.90), redundando dessa forma numa "perda" para empresa, no valor Cr\$ 8.132.281,81

A fiscalização diante dos detalhes que cercaram a operação e por falta de comprovação, embora tenha instado a empresa a fazê-la, enquadrou-a como despesa desnecessária por infração aos dispositivos legais do RIR/80, nos seus arts. 157 e seu § 1º; 191; 192; 221 e 387, inciso I.

A atuada contesta o lançamento, alegando que mencionada operação de transferência de crédito foi feita com respaldo no disposto no Código Civil, em seu art. 1065 e que a dedutibilidade da despesa está assegurada pelo art. 253, do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

O art. 1065, retro mencionado, dentro do 'Título III - DA CESSÃO DE CRÉDITO', reza:

'O credor pode ceder o seu crédito, se a isso não se opuser a natureza da obrigação, a lei, ou a convenção com o devedor.'

Por seu turno, o art. 253, trata da inclusão no lucro operacional, dos juros, dos descontos, da correção monetária prefixada, dentre outros, observado o critério de rateio do valor a eles inerentes, pelos períodos a que competirem.

O autuado coloca a questão, não como despesa indedutível, mas sim como uma despesa de cunho financeiro, cujo tratamento obedece as normas previstas no mencionado art. 253 do RIR/80.

Contudo, sob a ótica fiscal, a matéria é de outra natureza; trata-se de uma despesa desnecessária e não ligada ao giro normal da empresa (art. 191 do RIR/80).

É sobre este aspecto que deve se encaminhar o exame da questão e não enveredar pelas disposições atribuídas a despesa financeira que possui regras próprias para considerá-la dedutível.

A propósito, se o Fisco a enquadrasse conforme o pleito do contribuinte, outras hipóteses de dedutibilidade deveriam ser observadas e examinadas, a exemplo: a contratação da operação com pessoa jurídica não financeira, os encargos incidentes, dentre outras. Como, dessa forma, não se processou o levantamento fiscal, descarto a possibilidade de análise da infração à luz do citado art. 253 do RIR/80.

A Administração Tributária elucida a dedutibilidade da despesa, matéria em questão, através do PN-CST nº. 32/81, quando define:

'A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, com despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesa operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº. 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que:

'Art. 191 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º. - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

§ 2º. - *As despesas operacionais admitidas são as usuais, normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.'*

Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias que estejam vinculadas com as fonte produtoras de rendimentos.

Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma USUAL, COSTUMEIRA OU ORDINÁRIA. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie do negócio."(grifamos).

No presente, não se discute a legitimidade ou não da cessão do crédito ao amparo do Código Civil, mas sim, os efeitos fiscais que a operação ocasionou na fiscalizada, gerando, assim, uma despesa cuja sua dedutibilidade, é questionada pela fiscalização.

Nos moldes como se processou a operação, na data anterior ao vencimento, conforme documentação, fls. 8048/8053, causa estranheza e sem sombra de dúvidas, pelo seu caráter singular, dentre as atividades operacionais da construção civil, a diferença registrada entre o valor da nota fiscal e o valor receber constante do contrato de cessão, já identificado, não guarda similitude a uma despesa/perda normal da empresa.

Deságio, concessão de desconto ou prejuízo/perda no recebimento do crédito, seja qual for o tratamento, não daria direito a dedução, por não se enquadrar o fato no conceito de despesa necessária ou exigida usual e normalmente pela atividade da empresa, como determinado pelo fisco, ao amparo do art. 191 do RIR/80.

Esse mesmo entendimento, em situação análoga, foi traduzido pelo PN-CST nº. 12/77.

O contribuinte, ao invés de provar a necessidade do gasto à manutenção da fonte produtora e afastar o caráter de indedutibilidade, manifestado pelo fisco, em consonância com o entendimento da Administração Tributária, procura esquivar-se da tipificação da infração, citando dispositivos legais, que não atingem o cerne da questão, já acima analisados.

Ademais, os valores, mesmo que 'fortuitos', para serem dedutíveis na apuração do lucro real, devem ser devidamente comprovados, bem como, todos 'os lançamentos registrados na escrituração contábil da Entidade'.(Resolução CFC 597/85- NBC T 2.2).

Por tudo exposto, há de se manter a indedutibilidade da despesa e o correspondente lançamento, por não ter o impugnante logrado êxito em comprovar a sua habitualidade, normalidade e necessidade a sua atividade, no valor Cr\$ 8.132.281,81."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

d) Recurso voluntário

Transcrevo, parcialmente, do recurso voluntário, as alegações da recorrente quanto a esta matéria:

"Inobstante todas as alegações que faremos a seguir, cabe ressaltar algumas incorreções constantes do Termo de Verificação Fiscal e da Decisão da DRJ, a saber:

1 - a conta em que foi apropriada a perda decorrente da cessão do crédito da Construtora Norberto Odebrecht S/A. junto à Supergasbrás Ind. e Com. S/A. é a de n. 3.2.01.003.001.002 – 'Diversos', conforme folhas dos Livros Diário e Razão em anexo; entretanto, consta do Termo de Verificação Fiscal a conta n. 3.02.01.003.001.001 – 'Juros sobre Financiamento';

2 - na liquidação da operação, a Supergasbrás Ind. Com. S/A., efetuou o depósito bancário para quitar a NP que lastreou a cessão de crédito em 19/06/90, conforme recibo de depósito bancário autenticado e aviso bancário de crédito (Banco Safra S/A), entretanto, consta do Termo de Verificação Fiscal a data de 18/06/90.

Os Auditores Fiscais e a DRJ não perceberam que o 'Contrato de Cessão de Crédito' firmado pela autuada e a Supergasbrás, consistia na cessão de CRUZADOS NOVOS por CRUZEIROS, tendo em vista que o crédito que a autuada possuía junto à Construtora Norberto Odebrecht S/A. foi constituído em CRUZADOS NOVOS, conforme pode ser comprovado pelas NF e Fatura, emitidas em 07/03/90, anterior à Lei 8.024, de 12 de abril de 1990 e constantes da pasta 01/01 do item 2.3.2.4.

Na verdade, segundo o Contrato (cláusula segunda), no dia 10/04/90, a autuada cedeu o correspondente a NCz\$ 116.175.454,91, recebendo da Supergasbrás, como contrapartida dessa cessão, o equivalente a Cr\$ 108.043.173,00, com vencimento para o dia 18/06/90. Como consequência, ocasionou em deságio de Cr\$ 8.132.281,91, contabilizado na conta n. 3.02.01.003.001.002 – 'Diversos'.

A Lei 8.024/90, além de modificar o padrão monetário de CRUZADOS NOVOS para CRUZEIROS, bloqueou os cruzados novos e disponibilizou para os correntistas apenas Cr\$ 50.000,00, sendo o restante confiscado, indo direto para o Banco Central do Brasil, para serem liberados a partir de setembro de 1991, em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas.

Diante daquela situação, a autuada ficou com escassos recursos financeiros disponíveis para atender aos seus compromissos correntes, não tendo outra alternativa, naquele momento, senão negociar os seus CRUZADOS NOVOS por CRUZEIROS, oferecendo um deságio, que era o de mercado na ocasião, a fim de obter os recursos para dar continuidade aos seus negócios.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Na Ag. 73 da Decisão, o Julgador entendeu que sob a ótica fiscal, tratava-se de uma despesa desnecessária e não ligada ao giro normal da empresa.

Tudo leva a crer que a afirmação de despesa desnecessária foi baseada na superficialidade e inconsistência da autuação, que não enfocou corretamente a operação, classificando-a como despesa de juros sobre financiamento, quando, na realidade, tratou-se de um deságio na troca de CRUZADOS NOVOS por CRUZEIROS.

É de conhecimento geral, que todas as empresas procederam negociações de troca de CRUZADOS NOVOS por CRUZEIROS, ocorrendo, naqueles casos, a concessão de deságio, ressaltando-se que o próprio BANCO CENTRAL praticou leilões para conversão para a nova moeda, consoante disposições dos artigos 18 e 19 da Lei 8.024/90.

Quanto aos argumentos que embasam a Decisão Monocrática, ou seja, que a discussão teria que se fundamentar no conceito de necessidade da despesa, a estranheza fica por conta da autuada, eis que não foi outro o eixo da peça impugnatória.

Relativamente à afirmativa de que, caso não se comprovasse a necessidade da despesa, o deságio concedido na cessão do título não seria dedutível por ter se operado com instituição não financeira, é totalmente despropositado e não resiste à menor das análises jurídicas.

A propósito, veja-se o caso das empresas de 'factoring', as quais têm natureza mercantil, não integram o rol das instituições financeiras, como o reconhece o próprio Banco Central, mas têm por finalidade principal a compra de títulos de crédito decorrentes do faturamento em venda a prazo, praticadas pelos comerciantes e industriais.

A admitir o argumento da Decisão de Primeira Instância, o deságio concedido nas operações com as empresas de 'factoring', embora consistindo uma despesa inteiramente necessária, não seria dedutível. Um verdadeiro absurdo.

Ainda bem que não foi por esta estrada que caminhou o Julgador Monocrático.

Ante a documentação anexada, que comprova a lisura da operação e a necessidade da despesa, a recorrente solicita aos senhores Conselheiros que reformem a decisão de Primeira Instância para exonerá-la integralmente da exigência consubstanciada nesse item."

e) Fundamentação do Voto

A matéria tratada neste item versa sobre deságio na venda de Cruzados Novos em abril de 1990. A contribuinte possuía um crédito de Ncz\$ 116.175.454,91 (cruzados novos), com vencimento para 11/04/90, tendo o transferido para a empresa SUPER-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

GASBRÁS pelo valor de Cr\$ 108.043.173,00, a ser pago 18/06/90, ou seja, com deságio de Ncz\$ 8.132.281,91 (cruzados) e 68 dias de prazo.

Inicialmente cabe salientar que a natureza da operação somente foi revelada na impugnação, aos fiscais nada foi informado. Também não foi apresentada qualquer prova à autoridade julgadora de primeira instância, que formou sua convicção a partir de elementos precários.

Todavia, no recurso voluntário, a contribuinte trouxe detalhados esclarecimentos da operação, bem como cópia autenticada do contrato celebrado entre as partes, documentos anexados às fls. 30.336 a 30.349.

Em abril de 1990 o País atravessou uma situação peculiar. Na mudança da moeda de Cruzados Novos para Cruzeiros, em 15/03/90, o governo garantiu paridade de 1 por 1, porém, converteu automaticamente apenas o dinheiro em circulação (papel moeda) e NCz\$ 50.000,00 de cada conta corrente. O saldo restante de cruzados, regra geral, foi convertido para cruzeiros em 12 parcelas mensais, após uma carência de 18 meses.

Diante deste contexto, entendo que a exigência de deságio, bem como do prazo de 68 dias, para realização do negócio é perfeitamente admissível, afinal, via de regra, a contribuinte somente poderia ter a disponibilidade em moeda corrente dois anos após, tendo antecipado em 22 meses com a operação.

Concluo, então, que o deságio pago constituiu despesa usual e necessária, portanto dedutível na apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social, pelo que deve ser dado provimento ao recurso quanto a este item.

XXIII e XXIV - ITENS 3.3.2.2. e 3.3.2.3 - DESPESAS INDEDUTÍVEIS - VARIACÃO MONETÁRIA PASSIVA

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Item 3.3.2.2

A fiscalizada registrou, no período-base de 1991, variação monetária passiva sobre "Adiantamentos de Clientes" de seus empreendimentos - "Shopping Amazonas" e "Residencial Graciliano Ramos". Regularmente intimada pelo Termo nº. 31, de 25/07/94, itens 20.4 e 26 a apresentar memória de cálculo desses registros, bem como a apresentar contratos das obras correspondentes, o contribuinte apresentou apenas documento datado de 05 de setembro de 1994, informando que até aquela data nada havia sido localizado.

Tendo em vista a inexistência de comprovação de que a variação monetária passiva era devida e que, mesmo se devida, fosse necessária à atividade da empresa,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

torna-se a mesma indedutível para fins de apuração do lucro real, no valor total de Cr\$ 1.754.862.530,59.

Item 3.3.2.3

No curso do período-base de 1991, a fiscalizada registrou a crédito da conta passiva nº. 2.02.02.002.001.002 - "Credores pela venda de imóveis - Construtora Villa Del Rey Ltda.", valores a título de "correção monetária", conforme fls. 3.303 do Razão, tendo como contrapartida contas de despesas.

Regularmente intimada, pelo item 12 do Termo nº. 29, de 12/07/94, a apresentar contrato referente à operação que dera causa a tais registros, bem como memória de cálculo dos encargos registrados, a fiscalizada limitou-se a responder, por documento datado de 05 de setembro de 1994, que nada havia sido localizado até o momento.

Tendo em vista que não foi apresentada documentação hábil e idônea que embasasse o registro dos encargos acima relacionados, nem o contrato que permitisse avaliar a dedutibilidade dos mesmos, está sendo procedida a glosa das despesas, no valor total de Cr\$ 828.967.919,80.

Enquadramento legal: art. 157 e §1º., 191, 192, 221 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Quanto às parcelas de variações monetárias passivas creditadas a terceiros de dois dos seus empreendimentos - "Shopping Amazonas" e "Residencial Graciliano Ramos" - faz a defesa em duas partes, respectivamente:

Shopping Amazonas - explica a autuada que foi contratada pelo "Consórcio OAS Empreendimentos Ltda. - Servlease" para a construção do citado Shopping. Tal Consórcio creditou determinados valores para a autuada, tendo exigido os encargos os quais ofereceu como receita, a devedora então reconheceu seu débito em conta de despesa de variação monetária passiva, de acordo com o art. 254 do RIR/80.

Residencial Graciliano Ramos - o adiantamento foi recebido da Construtora Araújo Lima, sub-empiteira da obra, tendo sido esse valor posteriormente baixado da conta corrigido, a fim de refletir os efeitos inflacionários.

Ao final, compromete-se a apresentar as comprovações necessárias para a confirmação da adequabilidade destes procedimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Item 3.3.2.3

A interessada afirma que adquiriu da Construtora Villa Del Rey Ltda. direitos sobre o empreendimento imobiliário denominado "Núcleo Urbano Cidade Jardins" e que sobre o saldo devedor da aquisição incidiram encargos, entre os quais, a atualização monetária pela variação da VRF, contabilizado como variação monetária passiva.

Concluindo, compromete-se a anexar ao processo toda documentação necessária para provar a operação e os encargos pertinentes.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"A fiscalização glosou parcelas de variações monetárias passivas creditadas a terceiros, sob valores registrados como 'Adiantamento de Clientes', sem que a empresa apresentasse a 'memória de cálculo' e os contratos respectivos das obras 'Amazonas Shopping e Res. Grac. Ramos' (item 3.3.2.2).

Com relação ao item 3.3.2.3, a glosa atinge o registro da variação monetária passiva incidente sobre valores registrados na conta 'Credores pela venda de imóveis - Construtora Villa Del Rey Ltda.'.

O contribuinte limita-se a explicar as operações que redundaram na incidência destes encargos, alegando que as provas (contratos, memória de cálculo solicitados), serão apresentadas para 'confirmar' a correção do seu procedimento.

A glosa da despesa de variação monetária passiva, em ambos os casos, cinge-se a falta de comprovação dos elementos da sua origem.

Mais uma vez, a história se repete, quanto ao contribuinte impugnar o lançamento sob o argumento da adequação dos seus registros, sem contudo, embasar sua defesa com provas de modo a alterar o procedimento fiscal.

Desse modo, só resta a este Julgador, por falta absoluta da documentação que embasa o registro destes encargos, e de comprovação da necessidade das despesas glosadas, manter as bases tributáveis, nos valores de Cr\$ 1.754.862.530,59 (item 3.3.2.2) e Cr\$ 828.967.919,80.(item 3.3.2.3)."

d) Recurso voluntário

Item 3.3.2.2

Tendo em vista tratar-se exclusivamente de questão de prova, a empresa, no sentido de eliminar de vez com a dúvida, junta ao presente recurso cópias de parte dos contratos e outros documentos relativos às obras "Amazonas Shopping" e "Residencial



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Graciliano Ramos", conforme pode ser visto na pasta 01/01 correspondente ao Anexo 3.3.2.2, onde se constata a obrigatoriedade de atualização dos créditos e das obrigações deles decorrentes devendo complementar a documentação ao longo do trâmite processual.

Ressalte-se, ademais, a lógica e a normalidade de tais despesas, visto se tratar de utilização de recursos financeiros de terceiros (financiamento), sendo irrelevante o fato de o financiador ser o próprio Consórcio, não havendo de se admitir que, em ambiente econômico de tão alta inflação, como o daquela época, houvesse quem disponibilizasse recursos a terceiros sem exigir atualização monetária. Admitir-se o contrário seria, no mínimo, desconhecimento da realidade do País ou, pior, brutal infantilidade.

Ante a documentação apresentada, a recorrente solicita aos senhores Conselheiros seja provido o recurso, para exonerá-la, integralmente, da exigência contida nesse item.

Item 3.3.2.3

Tendo em vista tratar-se exclusivamente de questão de prova, a empresa, no sentido de eliminar de vez com a dúvida, junta ao presente recurso cópia do contrato relativo à aquisição do empreendimento imobiliário denominado "Núcleo Urbano Cidade Jardins", conforme pode ser verificado na pasta correspondente ao Anexo 3.3.2.3, onde está caracterizada a obrigatoriedade de atualização das obrigações decorrentes.

Ante os documentos apresentados, a recorrente solicita seja provido o recurso, para exonerá-la, integralmente, da exigência contida nesse item.

e) Fundamentação do Voto

Nestes dois itens a matéria tratada refere-se a glosa de despesas de variação monetária passiva em face da falta de apresentação de documentos que comprovassem a efetividade das operações, bem como a incidência de atualização monetária sobre as obrigações.

Somente na fase recursal a contribuinte trouxe ao processo os contratos, aditivos, planilhas de cálculos e esclarecimentos pormenorizados acerca das operações e seus procedimentos contábeis.

Tendo procedido minuciosa análise na farta documentação, especialmente pelo fato de que a fiscalização e a autoridade julgadora de primeira instância não tiveram oportunidade de fazê-lo, formei convicção que parte de tais despesas eram necessárias (dedutíveis) e que estão perfeitamente comprovadas, conforme pelos motivos aduzidos a seguir:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

- em relação à obra "Amazonas Shopping", a contribuinte apresentou os documentos de fls. 30.227 a 30.295, 31.274 a 31.432, e fls. 01/02 da pasta 01 do Protocolo 19, incluindo contratos, aditivos, planilhas de cálculos, cópias de lançamentos contábeis e notas fiscais de fatura de serviços, tudo capeado pelas notas explicativas de fls. 31.270 a 31.273. Em síntese temos que a obra foi contratada a preço certo (contrato às fls. 31.423), com cláusula de reajustamento monetário (fls. 31.425), sendo que os pagamentos seriam feitos a partir de medições mensais (fls. 31.426). Por meio de aditivo contratual (fls. 01, pasta 01, protocolo 19) foi estipulado que o contratante poderia fornecer adiantamentos financeiros à contribuinte, os quais também deveriam ser corrigidos. Nas notas fiscais de faturamento, às fls. 31.286 a 31.315, verifica-se que houve reajustamento das parcelas, cujas receitas foram devidamente contabilizadas, estando plenamente justificado o reajuste dos adiantamentos fornecidos pela contratante;

- quanto à obra "Residencial Graciliano Ramos", a contribuinte alegou que contrato de mútuo assinado com a Construtora Lima Araújo também previa a incidência de correção monetária, entretanto não apresentou tal contrato, tampouco comprovou que as parcelas recebidas da obra também seriam sujeitas a reajustamento, enfim, nenhum documento foi anexado ao recurso para a comprovação do alegado. Desta forma, há que ser mantida a glosa do valor de Cr\$ 22.076.781,40;

- relativamente ao débito para com a Construtora Villa Del Rey Ltda., referente a compra de um imóvel, a prazo, o contrato de fls. 30.319 a 30.323, que aliás foi registrado em cartório, prevê indexação em "VRF". Todos os pagamentos estão devidamente comprovados às fls. 30.326 a 30.335 e 31.475 a 31.491. Portanto, o lançamento das despesas de variação monetária passiva quanto a esta operação está plenamente justificado, devendo ser afastada a glosa.

Diante do exposto, deve ser dado provimento parcial ao recurso quanto ao item 3.3.2.2, excluindo da tributação a importância de Cr\$ 1.732.785.749,16, e provimento integral ao recurso no item 3.3.2.3, excluindo da tributação a importância de Cr\$ 828.967.919,80.

XXV e XXVI - ITENS 2.3.2.5 e 3.3.2.4 - BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA OPERACIONAL

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Item 2.3.2.5

No período base de 1990, a fiscalizada registrou a débito de contas de despesas, os bens a seguir discriminados, que deveriam integrar o seu Ativo Permanente, a saber:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

1 - Fornecedor BAHEMA S/A

1.1 - Nota Fiscal nº. 440, emitida em 26/11/90 e contabilizada na conta nº. 30201001002015 "Manutenção e Conservação de Maquinas e Equipamentos" às fls. 9.892 do Razão, referente à aquisição de uma motoniveladora 120G Caterpillar. Valor: Cr\$ 23.633.013,00.

1.2 - Nota Fiscal nº. 441, emitida em 26/11/90 e contabilizada na conta nº. 30201001002015 "Manutenção e Conservação de Maquinas e Equipamentos" às fls. 9.892 do Razão, referente à aquisição de uma Trator escavo carregador sobre rodas e Equipamento Frontal Caterpillar. Valor: Cr\$ 13.758.913,00.

1.3 - Nota Fiscal nº. 442, emitida em 26/11/90 e contabilizada na conta nº. 30201001002015 "Manutenção e Conservação de Maquinas e Equipamentos" às fls. 9.892 do Razão, referente à aquisição de uma Trator escavo carregador sobre rodas e Equipamento Frontal Caterpillar. Valor: Cr\$ 13.758.913,00.

1.4 - Nota Fiscal nº. 443, emitida em 26/11/90 e contabilizada na conta nº. 30201001002015 "Manutenção e Conservação de Maquinas e Equipamentos" às fls. 9.892 do Razão, referente à aquisição de uma Trator de Esteira, Bulldozer e Escarificador Caterpillar. Valor: Cr\$ 30.349.040,00.

1.5 - Nota Fiscal nº. 446, emitida em 28/11/90 e contabilizada na conta nº. 30201001002015 "Manutenção e Conservação de Maquinas e Equipamentos" às fls. 9.892 do Razão, referente à aquisição de uma motoniveladora 120G Caterpillar. Valor: Cr\$ 23.633.013,00.

1.6 - Nota Fiscal nº. 447, emitida em 28/11/90 e contabilizada na conta nº. 30201001002015 "Manutenção e Conservação de Maquinas e Equipamentos" às fls. 9.892 do Razão, referente à aquisição de uma motoniveladora 120 G Caterpillar. Valor: Cr\$ 23.633.013,00.

Valor referente à glosa do sub-item 1: Cr\$ 128.765.905,00

2 - Fornecedor: Dismetal Comércio e Representação Ltda.

2.1 - Nota Fiscal nº. 089, contabilizada em 28/02/90 na conta nº. 30201001002023 "Despesas com Instalação Administrativa" às fls. 9.977 do Razão, referente à aquisição de divisórias Eucatex. Valor: Cr\$ 300.000,00.

2.2 - Nota Fiscal nº. 089, contabilizada em 28/02/90 na conta nº. 30201001002023 "Despesas com Instalação Administrativa" às fls. 9.977 do Razão, referente à aquisição de esquadrias. Valor: Cr\$ 385.000,00.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

2.3 - Nota Fiscal nº. 089, contabilizada em 28/02/90 na conta nº. 30201001002023 "Despesas com Instalação Administrativa" às fls. 9.977 do Razão, referente à aquisição de forro de alumínio. Valor: Cr\$ 415.000,00.

Valor referente à glosa do sub-item 2: Cr\$ 1.100.000,00

Valor Tributável: Cr\$ 129.865.905,00

Item 3.3.2.4

No período-base de 1991, a fiscalizada efetuou os seguintes registros a débito de contas de despesas, de bens que deveriam integrar o seu Ativo Permanente, a saber:

1 - Contabilizou na conta nº. 30201001002015 "Manutenção e Conservação de Maquinas e Equipamentos", a Nota Fiscal nº. 647115 da Bahema S/A, emitida em 28/02/91 às fls. 4.026 do Razão, referente à aquisição de vários itens. Valor: Cr\$ 5.078.788,80.

2 - Contabilizou na conta nº. 30201001002032 "Outras Despesas Gerais", a Nota Fiscal nº. 4680 da Mainline Móveis Indústria e Comércio S/A, emitida em 01/08/91, às fls. 4.267 do Razão, referente à aquisição de mobiliários diversos. Valor: Cr\$ 1.452.000,00

3 - Fornecedor: Flomad - Industria e Comercio de Madeiras Ltda.

Contabilizou na conta nº. 30201001002034 "Manutenção e Conservação de Instalações", Notas Fiscais referentes à aquisição de painéis de madeira, perfis de alumínio e outros materiais, conforme documentos.

Todos os materiais adquiridos através das Notas Fiscais anteriormente relacionadas destinaram-se à obra: Edifício Centralvale, imóvel esse ocupado pelo grupo OAS, onde funcionam, inclusive, dependências da fiscalizada.

Ressalte-se que tal obra não foi executada sob contrato, pela Construtora OAS Ltda., inexistindo contas de custo e receita para a mesma. Dessa forma caracteriza-se a utilização dos referidos materiais para benefício de suas instalações.

Valor total dos registros de Ativos contabilizados como despesas no período-base, correspondentes ao somatório dos sub-itens 1, 2 e 3: Cr\$ 40.940.478,80.

Valor Tributável: Cr\$ 40.940.478,80

Enquadramento legal: artigos 193 e §§ 1º. e 2º, e 387 inciso II do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

b) Impugnação

A atuada reconhece ter lançado como despesas valores ativáveis, entretanto ressalva o direito de deduzir como despesa os encargos de depreciação correspondentes.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Com relação a estes itens a fiscalizada registrou a débito de contas de custos/despesas, as aquisições de bens, que deveriam integrar o seu Ativo Permanente, conforme descrição contida às fls. 132/133, no valor de Cr\$ 129.865.905,00 (item 2.3.2.5) e 186/188, no valor de Cr\$ 40.940.478,80 (item 3.3.2.4).

A empresa impugna as referidas parcelas, alegando rigor fiscal pela falta de dedução dos respectivos encargos de depreciação. Daí, requerer a redução do montante tributável, dos referidos encargos de depreciação, por entender direito próprio.

O direito a dedutibilidade dos encargos de depreciação previsto no art. 198 do RIR/80, é uma faculdade a ser exercida pelo contribuinte, em momento e pela forma corretos, não cabendo nem ao Fisco, nem a este Julgador o seu reconhecimento, para assim reduzir a base tributável apurada em procedimento fiscal.

Por tudo exposto, a solicitação do atuado não deve ser aceita, razão pela qual decido pela manutenção integral dos valores lançados: Cr\$ 129.865.905,00 (item 2.3.2.5) e Cr\$ 40.940.478,80 (item 3.3.2.4)."

d) Recurso voluntário

Transcrevo abaixo os argumentos da contribuinte quanto a exigência deste item:

"Deixar de reconhecer o direito à dedutibilidade de uma despesa legítima simplesmente porque ela reduzirá a base de cálculo do imposto equivale a confisco; deixar de fazê-lo porque o contribuinte errou ao fazer o registro contábil equivale a cobrar tributo com a finalidade de sancionar ato ilícito. Trata-se de dois procedimentos vedados no direito pátrio, o primeiro pela própria Constituição, art. 150, IV, o segundo pelo CTN, art. 3º.

Ademais, mesmo que se concordasse com as afirmativas do Julgador, ainda assim, o reconhecimento do direito à dedução dos encargos de depreciação deveria ter ocorrido, pois o pleito à dedução foi efetuado por, pelo menos, duas vezes pela empresa: uma, quando fez o registro contábil do valor do bem em conta de despesa, o que equivale a ter pleiteado a dedução total de uma única vez e a segunda, no ato impugnatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Nada justifica que o Fisco deixe de adotar o procedimento correto para esses casos, que, como visto, é apenas de postergação, conforme demonstrado no Item 'CONSIDERAÇÕES GERAIS' (transcritas ao final do "item LVI - 2.7.4.1" do presente voto) na parte relativa à 'Caracterização da Postergação/Inobservância do Regime de Competência'.

Manter tal exigência significa, em última análise, compactuar com o confisco e com o uso indevido do tributo como sanção de erro contábil. O primeiro é vedado constitucionalmente e, para sancionar procedimento ilícito ou erro contábil o remédio já foi, há muito, descoberto: são as penas previstas na própria legislação tributária."

Por fim, solicita seja dado provimento ao recurso, de forma a exonerar, integralmente, a empresa, da exigência formulada nesse item.

e) Fundamentação do Voto

A matéria de direito tratada neste item versa sobre "bens do ativo permanente contabilizados como despesas".

A contribuinte reconhece a irregularidade, alega, entretanto, que seu procedimento caracteriza-se como postergação do imposto pela antecipação de despesas. Alternativamente, a contribuinte requer ao menos seja deduzido o encargo de depreciação.

A contabilização do valor de bem do ativo permanente como despesa não pode receber o tratamento de inobservância do regime de competência (postergação), conquanto a legislação do imposto não obriga, apenas faculta ao contribuinte lançar encargos de depreciação como despesa até os percentuais pré estabelecidos. Para isso o contribuinte deve observar todas as disposições formais da legislação indispensáveis ao exercício desta faculdade, o que não ocorreu no presente caso.

Ademais, desde que o bem ainda esteja em uso, a qualquer momento a empresa pode iniciar a depreciação na forma da lei.

Contudo deve ser deferido o requerimento da contribuinte para que seja deduzido o encargo de depreciação do valor tributado, na forma da legislação, matéria que já é pacífica neste Conselho, conforme decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº. CSRF/01-1.300/92 (D.O.U. de 10/01/95), cuja ementa a seguir transcrevo:

"DIREITO A DEPRECIAÇÃO - É procedente a exigência fiscal de correção monetária de bens que, lançados como despesa, deveriam ter sido ativados; nesse caso, na recomposição do lucro real, a fiscalização deve considerar as depreciações não utilizadas oportunamente pela pessoa jurídica, bem assim os reflexos ocorridos no seu patrimônio líquido em decorrência da contabilidade errônea."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso quanto a estes itens para excluir do valor tributável a cota de depreciação dos bens, na forma da legislação vigente à época.

XXVII e XXVIII - ITENS 3.7.5.1 e 3.7.5.2 - ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Item 3.7.5.1

Em 31/12/91 a fiscalizada contabilizou a débito da conta de custos nº. 30101002001486 - "STJ- Brasília/DF", fls. 3.363 do livro Razão, os valores de notas fiscais emitidas pela empresa ITEBRA - Construções e Instalações Técnicas Ltda., com os seguintes históricos "Valor referente a antecipação de pagamento para compra de materiais."

Entretanto, decorrente de procedimento de Diligência Fiscal realizado junto à empresa emissora das notas fiscais supra-indicadas, na resposta o representante legal da empresa diligenciada informou constituírem os pagamento dos materiais descritos nas notas fiscais antecipações, para futuro emprego dos mesmos, em obras previstas para se iniciar em janeiro de 1992.

Assim sendo, fica caracterizada a antecipação de custos, pelo valor total das referidas notas fiscais de Cr\$ 886.290.000,00

Item 3.7.5.2

Inobservância do regime de competência caracterizada por apropriação de despesas com seguros debitadas na conta nº. 3.02.01.001.002.030 - "Seguros", tendo em vista que os prazos das respectivas apólices abrangem os anos base de 1991 e 1992.

Base de cálculo do imposto, objeto de postergação, conforme Quadro Demonstrativo nº. 3.14: Cr\$ 37.018.653,85.

Enquadramento legal: art. 155, 157 e §1º., 171 a 173 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Antecipação de Custos - fornecedor ITEBRA

Segundo a interessada, aplicam-se, sobre este item, as reivindicações de correção monetária do patrimônio líquido, que resultou reduzido, pelo não cômputo do valor referido neste item, cujo ajuste caberia às autoridades autuantes proceder, aplicando, pos-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

teriormente a correção monetária do período e deduzindo o valor encontrado da base de tributação do período-base seguinte ao da adição, ou seja, 1991.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"No item 3.7.5.1, do Termo de Verificação, fl. 218, a fiscalização apurou a antecipação de custos - Fornecedor ITEBRA, face a constatação, em diligência fiscal junto ao emitente dos documentos fiscais que os materiais adquiridos seriam empregados em obras previstas para iniciar-se em janeiro de 1992.

Na sua defesa, o contribuinte silencia quanto ao mérito da matéria em questão, limitando-se a reivindicar o ajuste da correção monetária do patrimônio líquido pelo 'não cômputo do valor', ora tributado.

A antecipação de custos, em exame, por si só fica evidente, já que foi objeto de diligência fiscal; daí, o silêncio justificado da infratora.

Quanto ao ajuste solicitado, não cabe ao Fisco fazê-lo por tratar-se de ajuste contábil, de efeito sucessivo, em períodos posteriores, cujo direito deve ser exercido pelo próprio contribuinte.

Consequentemente, há de se manter o lançamento, neste particular, no valor de Cr\$ 886.290.000,00.

No tocante ao item 3.7.5.2, a fiscalização verificou a apropriação indevida de despesas com seguros cujos prazos de vigência das apólices abrangiam os anos base de 1991 e 1992, conforme Termo de Verificação, fl. 219 e Quadro Demonstrativo nº. 3.14, fl. 507.

O impugnante manifesta-se, como no item anterior, sem acrescentar nenhuma razão contestatória.

Desse modo, como o procedimento do autuado redundou na diminuição do resultado do período, há de ser manter a tributação deste item, no valor de Cr\$ 37.018.653,85."

d) Recurso voluntário

Alega a recorrente:

"O fato de tratar-se de ajuste contábil de efeito sucessivo poderia, no máximo, ser apontado como um dificultador da ação do Fisco, jamais como força maior a impedir o levantamento da quantia correta do crédito tributário, até por que, o lançamento é uma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

atividade vinculada à autoridade administrativa, conforme assim o determina o art. 142 do CTN.

No presente caso, a obrigação primeiramente listada não foi corretamente verificada tendo em vista que a ocorrência do fato gerador não se deve à antecipação de custo ou despesa, mas, à apuração correta do lucro real do período para o qual foram antecipados referidos valores, já que o erro apontado pelos Fiscais teria apenas retardado a ocorrência do fato gerador para o período-base subsequente.

A segunda obrigação, a de determinar a matéria tributável, também não foi nem de longe observada, eis que, conforme reconhecem os próprios agentes do Fisco, os custos ou despesas de que tratam são legítimos e dedutíveis na determinação do lucro real. No caso, segundo alegam, houve antecipação na apropriação de tais quantias, ou seja, aquilo que deveria ser deduzido no período 2 o foi no período 1, não tendo ocorrido, todavia, duplicidade de dedução. Assim, a matéria tributável que corresponderia ao período 1 terminou por constituir matéria tributável no período 2, tendo-se verificado, portanto, unicamente uma postergação no tempo. Em resumo, pode-se afirmar, com total certeza, que a matéria tributável, nesse caso, é uma conta de resultado zero, inexistente.

A terceira obrigação, calcular o montante do tributo devido, em decorrência da inexistência de matéria tributável, está completamente errada porque não há imposto a cobrar, existiria, e, assim mesmo, se não houverem sido pagos voluntariamente, apenas os juros moratórios correspondentes ao período de postergação.

A correta observância dessa obrigação somente seria reconhecida se a autoridade lançadora houvesse constituído como crédito tributário, decorrente do fato apontado, os juros moratórios incidentes sobre o valor do imposto postergado, contados a partir do mês subsequente ao previsto para o pagamento da primeira ou única quota do imposto correspondente ao período-base em que o imposto terminou por ser pago em virtude da postergação.

Não cabe, no caso, nem a alegação de que teria que se verificar, também, o efeito de correção monetária sobre o imposto postergado, tendo em vista que o registro antecipado do custo ou despesa resultou em redução antecipada do patrimônio líquido, em valor equivalente, o que torna o alegado efeito plenamente nulo. Por conseguinte, o lançamento correto resultaria da constituição do crédito tributário relativo, apenas, aos juros moratórios, calculados exclusivamente sobre o valor original do imposto postergado. Atualização monetária só caberia sobre o crédito assim constituído e a partir da data em que se verificou o pagamento do referido imposto.

A quarta obrigação, identificar o sujeito passivo, não se discute.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

A quinta e última obrigação, a aplicação da penalidade cabível, terminou por ser proposta de forma errada, pois, é incabível a exigência de multa sem o correspondente imposto.

Face ao exposto, entendemos sobejamente demonstrada a plena ilegalidade do procedimento adotado para o lançamento que, se mantido, culminará em confisco ou empréstimo compulsório e no uso de tributo como sanção de erro contábil.

Como visto, o lançamento, neste parte, está eivado de erros.

Por tudo isso, senhores Conselheiros, a recorrente solicita seja dado provimento ao Recurso, de forma a exonerá-la, integralmente, da exigência formalizada no Item 'CONSIDERAÇÕES GERAIS' (transcritas ao final do "item LVI - 2.7.4.1" do presente voto) na parte relativa à Caracterização da Postergação/Inobservância do Regime de Competência."

e) Fundamentação do Voto

Inobstante os fundamentados argumentos esposados no recurso voluntário, nestes dois itens está cristalina a ocorrência de antecipação de custos no caso dos materiais adquiridos junto a empresa ITEBRA e antecipação de despesa de seguro, ou seja, houve postergação do imposto, infração identificada precisamente no Termo de Verificação Fiscal.

Todavia, verifica-se que há graves equívocos na forma de apuração do imposto postergado no auto de infração, conforme pode ser constatado em todos os demonstrativos às fls. 16-29 (PO). No cálculo do imposto postergado não foi observado o comando de neutralizar todos os seus efeitos, inclusive da correção monetária sobre a parcela do valor que integraria o Patrimônio Líquido da empresa, nos exatos termos do entendimento expressado através do Parecer Normativo - CST nº. 02/96, publicado no D.O.U. de 29.08.96 que, como norma interpretativa, retroage à data do dispositivo interpretado, mais precisamente o artigo 6º. do Decreto-lei nº. 1.598/77. Foi efetuado, ainda, imputação de pagamento do imposto pago, com exclusão de multa de mora (20%) e juros, procedimento que não encontra amparo na legislação.

Nos casos como este a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes vem decidindo, por unanimidade de votos, pela exoneração do lançamento, conforme pode ser constatado na ementa e voto do Acórdão nº. 103-19.259, sessão de 17 de março de 1998, proferido pelo ilustre Conselheiro Victor Luís de Salles Freire, que a seguir transcrevo parcialmente.

"IRPJ - POSTERGAÇÃO - FORMA DE APURAÇÃO – 'Quando o sistema de lançamento de ofício se orientar pelo critério da postergação, à luz do Parecer Normativo nº. 2/96 se terá que admitir os efeitos da correção monetária



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

nas demonstrações financeiras sob pena de incorreta apuração do crédito tributário devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ..., ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

[...]

VOTO

Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, Relator

[...]

'Debruçando-me todavia sobre os cálculos da postergação, verifico que, quando de sua feitura, ainda não havia sido editado o Parecer Normativo nº. 2, parecer este que reconhecidamente deixou assente o fato de que, até a sua prolação, 'o entendimento exarado para o contexto então vigente não ficou devidamente completo' (cf. item 2), e, mais do que tudo, indicou no seu item 6. 2 que o 'fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente em período base posterior ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados, deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago'. Por sinal, mais do que tudo, para atingir esta conclusão, ao que se verifica do Parecer, orientou-se ele seguramente para os efeitos do sistema da correção monetária das demonstrações financeiras, matéria não cogitada no anterior Parecer Normativo sobre a espécie, volvido para o longínquo ano de 1979.

Na medida em que assim o lançamento, ao se debruçar sobre a postergação, deixou implícito que o imposto foi recolhido a posteriori, não me posso mostrar insensível aos termos do item 6.2, que autoriza a cobrança no lançamento de ofício apenas das parcelas de juro e multa, após computados os efeitos inflacionários da letra 'd' do item 5.3 do PN nº. 02/96.

Em assim procedendo, seguramente o lançamento deveria vir em moldes totalmente diversos e como este Conselho não tem a competência lançadora, outra alternativa não resta senão julgar inteiramente prejudicados os lançamentos de IRPJ, ILL e Contribuição Social remanescente em face da incorreta apuração do suposto crédito tributário do Fisco para com o Recorrente.

É como voto para, em provendo o apelo, determinar o cancelamento de todos aqueles Autos de Infração."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Portanto, o recurso voluntário deve ter provimento quanto a estes itens e todos os demais cuja exigência tributária foi formalizada como postergação.

XXIX, XXX e XXXI - ITENS 1.1.3.6, 2.1.3.6 e 3.1.2.6 - OMISSÃO DE RECEITAS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS - PAGAMENTOS À ELETROBRAS

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Item 1.1.3.6 - Omissão de receita de variação monetária ativa calculada nos termos do artigo 2º., § 1º., do D.L. nº. 1.512/76, sobre pagamentos efetuados até 31/12/88, a título de empréstimo compulsório à Eletrobras, contabilizados na conta nº. 1201040001-3. Variação Monetária apurada, conforme Quadro Demonstrativo nº. 1.6, NCz\$ 104.443,57.

Item 2.1.3.6 - Omissão de receita de variação monetária ativa calculada nos termos do artigo 2º., § 1º., do D.L. nº. 1.512/76, sobre pagamentos efetuados até 31/12/89, a título de empréstimo compulsório à Eletrobras, contabilizados na conta nº. 1201040001-3. Variação Monetária apurada, conforme Quadro Demonstrativo nº. 2.6, Cr\$ 1.151.112,02.

Item 3.1.3.6 - Omissão de receita de variação monetária ativa calculada nos termos do artigo 2º., § 1º., do D.L. nº. 1.512/76, sobre pagamentos efetuados até 31/12/90, a título de empréstimo compulsório à Eletrobras, contabilizados nas contas nº. 1201040001-3, 10201002002001, 10104002000 (fls. 838, 4270, 4271, 1006, 1832, 1833, 1834, 1835, 4188, 978, 1807 e 1808 do livro Razão). Variação Monetária apurada, conforme Quadro Demonstrativo nº. 3.6, Cr\$ 9.575.785,28.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º., 175; 254 inciso I e parágrafo único, e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

a autuada reconhece a validade da autuação referente ao períodos-base de 1989 a 1991, porém quer concedida a correção monetária do Patrimônio Líquido, reduzido pelo não cômputo do valor da variação monetária ativa exigida.

c) Decisão da DRJ em Salvador

**O impugnante, no mérito, deixa de se ater aos valores omitidos, para pleitear o ajuste da correção monetária devedora sobre os valores tributados, de ofício, por entender existente o reflexo, em contas de patrimônio líquido.*

Desse modo, fica evidente a procedência das bases tributáveis, para as quais decido pela sua total manutenção, nos valores de NCz\$ 104.443,57 (1989); Cr\$ 1.152.112,02 (1990) e Cr\$ 9.575.785,28 (1991).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Como o ajuste da correção monetária é de natureza contábil compete ao próprio contribuinte fazê-lo, como anteriormente registrado."

d) Recurso voluntário

Transcrevo mais uma vez as razões de defesa da recorrente, extraídas do recurso voluntário:

"O lançamento partiu da premissa de que a atualização monetária dos direitos da pessoa jurídica, quando esta decorresse de disposição contratual ou legal, deveria ser reconhecida pelo regime de competência.

Entretanto, tal não é a norma jurídica vigente à época da ocorrência dos fatos sob análise (1989 a 1991), tendo em vista que a observância do regime de competência para as receitas de que se cuida tornou-se obrigatória apenas a partir da edição do RIR/94, como a seguir se comprova.

A norma jurídica que trava da matéria àquela época era a do inciso I do art. 254 do RIR/80, que assim dispunha:

"Art. 254 - Na determinação do lucro operacional:

I - deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações;"

Já o RIR/94, em seu art. 320, assim disciplina a matéria:

"Art. 320 - Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio e de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações".

Assim, não podendo a norma jurídica apresentar palavras vãs, é inquestionável que a aplicação do regime de competência para tais receitas somente se tornaram obrigatórias a partir do novo Regulamento. Por conseguinte, antes deste, o reconhecimento das variações monetárias ativas seriam devidas apenas quando do encerramento da operação que lhe desse causa, tornando nulo o lançamento.

Ademais, nosso pleito, em relação à presente infração, foi de que, caso mantida a pretensão fiscal, se considerasse, nos anos seguintes a cada lançamento, os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

efeitos da correção monetária do Patrimônio Líquido relativa à parcela da receita de variação monetária ativa objeto da autuação.

A autoridade recorrida não nega esse efeito, apenas afirmando que o correspondente ajuste, por ser de natureza contábil, caberia exclusivamente ao contribuinte.

Há que discordar de tal entendimento, haja vista que a Reserva Oculta, criada em decorrência do próprio lançamento, deveria ter sido obrigatoriamente considerada pelos autuantes para a determinação da base imponible dos anos seguintes.

O Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, em matéria intimamente ligada (correção monetária das Demonstrações Financeiras), há muito e reiteradamente tem se manifestado favorável ao reconhecimento, pela própria autoridade lançadora, dos efeitos da Reserva Oculta, como demonstra, apenas a título exemplificativo, o Acórdão 1º. CC 101-76.843/86, assim ementado:

'A reserva oculta afluída em decorrência da tributação do valor da correção monetária dos prejuízos acumulados, apurada em procedimento de ofício, deve ser considerada no cálculo da correção do patrimônio líquido dos exercícios seguintes, afim de impedir a ocorrência de tributação em 'cascata'.

No mesmo sentido, tratando, por sua vez, da atualização monetária dos próprios empréstimos compulsórios da Eletrobras, tem-se o Acórdão 1º. CC 101.76.844/86.

Em sendo notória a íntima relação do sistema de correção monetária das demonstrações financeiras com todos os demais aspectos inflacionários que influenciam os resultados da pessoa jurídica, inclusive para anulá-los, há de se submeter as variações monetárias às mesmas regras que se aplicam à correção monetária de balanço, razão de nossa certeza quanto ao atendimento de nosso pleito, de forma que a cada ano submetido à tributação seja, de sua base tributável, excluída a correção monetária da parcela autuada no período imediatamente anterior.

Há que se observar, por último, que o fato de em alguns casos a recorrente ter adotado o regime de competência para o reconhecimento de variações monetárias ativas não a obriga a fazê-lo nos demais, por se tratar de procedimento não compulsório que acarretou em antecipação de impostos e contribuições, não passível de qualquer penalização, nos termos do art. 171 do RIR/80."

e) Fundamentação do Voto

Estes itens do auto de infração referem-se a não reconhecimento de variação monetária ativa sobre empréstimos compulsórios à Eletrobrás.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Na peça impugnatória, a contribuinte reconheceu a irregularidade requerendo, entretanto, a dedução da reserva oculta de correção monetária sobre o patrimônio líquido, nos exercícios seguintes, em face da elevação do lucro líquido. A decisão de primeira instância entendeu não ser devido o ajuste extra-contábil da reserva.

No recurso voluntário, a contribuinte argumenta que no período fiscalizado não havia obrigatoriedade de aplicar o regime de competência a essas receitas. Tal afirmativa advém da comparação "ipsis verbis" dos artigos 254, inciso I, do RIR/80 e 320 do RIR/94.

Equivoca-se a contribuinte, a matriz legal de ambos os artigos está no caput do artigo 18 do Decreto-lei nº. 1.598/77, que dispõe:

"Artigo 18 - Deverão ser incluídas no lucro operacional as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações."

A Lei não foi modificada desde o início de sua vigência. O que houve foi uma adaptação do artigo no RIR/94 enfatizando o regime de competência, cuja matriz legal é o artigo 7º. do mesmo Decreto-lei nº. 1.598/77, que assim dispõe:

"Artigo 7º. - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais."

Ora, o aludido Decreto-lei teve como objetivo principal adaptar a legislação do imposto de renda às inovações da lei das sociedades por ações (Lei nº. 6.404/76), a qual determinou a aplicação do regime de competência na elaboração da escrituração comercial e das demonstrações financeiras (artigo 177).

Enfim, as receitas e despesas mormente devem ser reconhecidas pelo regime de competência, salvo disposição legal em contrário.

Com relação à reserva oculta de correção monetária nos exercícios fiscalizados seguintes (1991 e 1992), sobre o aumento do lucro líquido, trata-se de matéria pacífica nesta Câmara, e também no âmbito da Secretaria da Receita Federal, que disciplinou sua aplicação no Parecer Normativo nº. 02/96. Uma vez que a auditoria fiscal abrangeu mais de um exercício, a fiscalização deveria ter reconstituído o lucro nos anos seguintes, reconhecendo a correção monetária sobre a elevação do patrimônio líquido decorrente da tributação.

Neste sentido decidiu esta Câmara no Acórdão nº. 103-18.745, na sessão de 09 de julho de 1997, conforme ementa a seguir transcrita.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

"RESERVA OCULTA - É direito da contribuinte a utilização dos efeitos fiscais decorrentes da reserva oculta gerada em função de lançamento de ofício, modificador de seu Patrimônio Líquido."

Diante do exposto, há que ser dado provimento parcial ao recurso quanto a este item para deduzir da tributação nos exercícios de 1991, 1992 e do 1º. semestre de 1992, a correção monetária da reserva oculta gerada em função da variação monetária ora exigida.

XXXII, XXXIII e XXXIV - ITENS 1.1.3.1, 2.1.3.1 e 3.1.2.1 - OMISSÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA (PIS FATURAMENTO)

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Item 1.1.3.1

O contribuinte efetuou, no período-base, depósitos judiciais referentes ao PIS-Faturamento, registrando-os na conta de ativo nº. 1.02.01.002.001.001, a qual não recebeu qualquer registro a título de variação monetária, conforme se verifica às fls. 3.285 do Razão. Consecutivamente, registrava as obrigações correspondentes no Passivo, na conta "PIS a Recolher", reconhecendo na mesma encargos de correção, conforme fls. 5.321 do Razão

Tendo em vista que deve ser oferecida à tributação, como variação monetária ativa, o valor da correção monetária incidente sobre os depósitos judiciais, caracteriza-se a omissão de receita, conforme demonstrado no Quadro nº. 1.2, o valor de NCz\$ 4.139.878,25 (1989).

Item 2.1.3.1

O contribuinte efetuou, no período-base, depósitos judiciais referentes ao PIS-Faturamento, registrando-os na conta de ativo nº. 1.02.01.002.001.001, a qual não recebeu qualquer registro a título de variação monetária, conforme se verifica às fls. 839 e 4.268 do Razão. Consecutivamente, registrava as obrigações correspondentes no Passivo, na conta "PIS a Recolher", reconhecendo na mesma encargos de correção, conforme fls. 8.701/2 do Razão.

Tendo em vista que deve ser oferecida à tributação, como variação monetária ativa, o valor da correção monetária incidente sobre os depósitos judiciais, caracteriza-se a omissão de receita, conforme demonstrado no Quadro nº. 2.2, o valor de Cr\$ 183.044.049,23. (1990).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Item 3.1.2.1

O contribuinte efetuou, no período-base, depósitos judiciais referentes ao PIS-Faturamento, registrando-os na conta de ativo nº. 1.02.01.002.001.001, qual não recebeu qualquer registro a título de variação monetária, conforme se verifica às fls. 1.005 e 1.831 do Razão. Consecutivamente, registrava as obrigações correspondentes no Passivo, na conta "PIS a Recolher", reconhecendo na mesma encargos de correção, conforme fls. 3.255/6 do Razão.

Tendo em vista que deve ser oferecida à tributação, como variação monetária ativa, o valor da correção monetária incidente sobre os depósitos judiciais, caracteriza-se a omissão de receita, conforme demonstrado no Quadro nº. 3.2, no valor de Cr\$ 2.971.630.154,37.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º., 175; 254 inciso I e parágrafo único, e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

A impugnante entende que os depósitos judiciais, por ficarem indisponíveis para as partes litigantes não podem produzir efeitos (jurídicos e econômicos) sobre o patrimônio da depositante.

Conclui afirmando que caso se reconhecesse a adequabilidade da exigência, ter-se-ia que considerar o seu efeito na correção do patrimônio líquido da autuada no período-base seguinte.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Com relação aos itens 1.1.3.1 (ano base de 1989 - Quadro Demonstrativo nº. 1.2 - fl. 229); 2.1.3.1 (ano base de 1990, fl. 288); 3.1.2.1 (ano base de 1991, fl. 418), os quais figuram no Termo de Verificação, respectivamente, às fls. 72, 108 e 173, foram constatadas omissões de receitas de variações monetárias ativas decorrentes da falta de atualização monetária dos depósitos judiciais, relativos ao PIS FATURAMENTO, registrados em conta de Ativo, enquanto o contribuinte reconhecia as variações monetárias do "PIS A RECOLHER", conforme demonstrado no referido Termo de Verificação e Quadros Demonstrativos anexos, acima identificados.

Os arts. 154, 155, do RIR/80 tratam da determinação do lucro real e do operacional. O art. 254, do mesmo mandamento legal, dispõe que na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, 'as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou de coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de créditos do contribuinte.'



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

O art. 2º. da Lei nº. 6.830/80 determina que após o trânsito em julgado da decisão, o depósito monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Nacional. Isto vale dizer que no curso da ação judicial os valores depositados vão sendo corrigidos por índices oficiais de atualização monetária. Consequentemente, o reconhecimento destas atualizações, tornam-se obrigatórias, em cada exercício de sua competência.

O Parecer CST nº. 25101-01273-01, de 29.12.88, na sua ementa reza: '.....o ganho apurado em função de variações monetárias, pela atualização ao depósito judicial em dinheiro, DEVERÁ SER INCLUÍDO ANUALMENTE, NO LUCRO OPERACIONAL' (grifo nosso).

Logo, se legalmente imputa-se a atualização monetária aos valores depositados em juízo, cujo registro contábil, na empresa representa um direito, fica patente a incidência da variação monetária ativa, conforme previsão do citado art. 254 do RIR/80.

Ressalve-se que o contribuinte já atualizava monetariamente às correspondentes obrigações em conta denominada "PIS A RECOLHER"

Em face do exposto, deverão ser mantidas as bases tributáveis, respectivamente, nos valores de NCz\$ 4.139.878,25 (fls. 72/229- ano base de 1989); Cr\$ 183.044.049,23 (fls. 108/228- ano base de 1990) e Cr\$ 2.971.630.154,37 (fls. 173/418- ano base 1991)."

d) Recurso voluntário

Aduz a recorrente:

1.1.3.6. "Cabem aqui todos os argumentos por nós utilizados em relação ao item

O fato de o nobre Julgador ter afirmado que as variações monetárias ativas estariam sujeitas ao regime de competência na forma do art. 254 do RIR/80, mas mantendo tal afirmativa fora da transcrição, entre aspas, daquele dispositivo, demonstra a assertiva de nossa tese, ou seja, que então tal não era a regra vigente, mas apenas após a edição do RIR/94.

Além disso, o presente caso contém peculiaridade que não logrou aquele julgador aclará-la.

Trata-se do aspecto relativo à ocorrência ou não do fato gerador do imposto de renda nas hipóteses de depósito judicial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

O art. 43 do CTN assim dispõe:

'Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;...' (grifamos)

O mesmo CTN, ao tratar do Fato Gerador e do momento de sua ocorrência, assim dispõe em seus arts. 116 e 117, inciso I:

'Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifique as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Art. 117 - Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;'

Por sua vez, o próprio Julgador Monocrático afirma que somente após o trânsito em julgado da decisão judicial é que o depósito será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Nacional.

Portanto, em tal situação (depósito judicial), as pretensa renda de variação monetária ativa não se encontra disponível para o depositante, por se encontrar em conta vinculada à disposição da Justiça! Além disso, trata-se claramente da situação jurídica, caso em que a ocorrência do fato gerador, até então incerto e duvidoso, somente se aperfeiçoará quando definitivamente constituída aquela situação, ou seja, quando do trânsito em julgado da decisão judicial, por submetida a condição suspensiva!

Assim sendo, os 'depósitos judiciais do PIS' não foram atualizados, haja vista a sua indisponibilidade. Entretanto, com a decisão judicial Carta de Sentença do Supremo Tribunal Federal, em anexo, a autuada, ressarcir todos os depósitos judiciais anteriormente efetuados, acrescidos de juros e correção monetária, considerando esses acréscimos (juros e correção) como receita tributada no exercício de 1993, conforme demonstra a sua contabilização nos Livros Diário e Razão, bem assim, no aviso bancário fornecido pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Caixa Econômica Federal, o que ensejaria, quando muito, uma postergação de imposto, cujo resultado final seria nulo, conforme demonstrado no item 'CONSIDERAÇÕES GERAIS' (transcritas ao final do "item LVI - 2.7.4.1" do presente voto) na parte relativa à 'Caracterização da Postergação/Inobservância do Regime de Competência'.

Toda a documentação acima referida encontra-se em anexo na pasta n. 01/01 dos itens 1.1.3.1, 2.1.3.1 e 3.1.2.1."

e) Fundamentação do Voto

Nestes três itens do auto de infração a matéria lançada refere-se a variação monetária ativa sobre depósitos judiciais do PIS.

A contribuinte deixou de corrigir a conta do ativo (depósitos) alegando tratar-se de importância indisponível, entretanto, corrigiu normalmente a conta de obrigações (PIS a pagar). Este procedimento certamente causou desequilíbrio na equação patrimonial, reduzindo indevidamente o lucro líquido da empresa.

Entretanto, torna-se desnecessário o aprofundamento no tema, posto que no recurso voluntário a contribuinte comprovou, pelos documentos de fls. 29.251 a 29.364 que teve êxito na ação judicial e levantou a quantia depositada em 16/11/93 (fls. 29.257), tendo reconhecido integralmente a receita naquele exercício (fls. 29.252).

Portanto, tem razão a contribuinte ao afirmar que sua prática constituiu postergação e não omissão de receitas. Apesar de tais esclarecimentos terem sido feitos somente no recurso voluntário, há que ser dado provimento ao recurso quanto a este item da autuação, por falha na tipificação da infração tributária.

XXXV, XXXVI e XXXVII - ITENS 1.1.3.2, 2.1.3.2 e 3.1.2.4 - OMISSÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA SOBRE DIREITOS DE CLIENTES

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Item 1.1.3.2

A fiscalizada mantém em seu Ativo direitos sobre seus Clientes, por longos períodos, sem os registros correspondentes à sua atualização monetária.

Regularmente intimada, pelo Termo nº. 32, para que apresentar contratos de obras e identificar a contabilização de baixa dessas faturas, bem como dos encargos decorrentes da mora no recebimento, a fiscalizada limitou-se a responder que nada havia sido localizado até o momento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Em 20/10/94, foram apresentados contratos de obras, firmados com Clientes públicos e privados. O exame dos mesmos evidencia que os preços são reajustados para a data de seu efetivo pagamento, ou, em outros casos, são indexados contratualmente.

Considerando que a fiscalizada deixou de apresentar qualquer esclarecimento ou documentação que justificassem a permanência, sem atualização, das faturas em seu Ativo, foi calculada a Variação Monetária Ativa correspondente, conforme Quadro Demonstrativo nº. 1.3.

Para o cálculo, os valores mensais, a partir do mês de julho, foram convertidos para quantidade de BTNF, pelo valor médio mensal da mesma, considerando que a contabilização é feita sempre com a data final do mês e a emissão das faturas se dá ao longo desse período.

Pelo exposto, apurou-se omissão de receita de Variação Monetária Ativa, no valor total de NCz\$ 244.177.080,64, calculada no já citado Quadro Demonstrativo.

Item 2.1.3.2

A fiscalizada mantém em seu Ativo direitos sobre seus Clientes, por longos períodos, sem os registros correspondentes à sua atualização monetária.

Regularmente intimada, pelo Termo nº. 32, a apresentar contratos de obras e a informar contabilização de baixa dessas faturas, bem como dos encargos decorrentes da mora no recebimento, a fiscalizada limitou-se a responder, que nada havia sido localizado até o momento.

Em 20/10/94, foram apresentados contratos de obras, firmados com Clientes públicos e privados. O exame dos mesmos evidencia que os preços são reajustados para a data de seu efetivo pagamento, ou, em outros casos, são indexados contratualmente.

Considerando que a fiscalizada deixou de apresentar qualquer esclarecimento ou documentação que justificassem a permanência, sem atualização, das faturas em seu Ativo, foi calculada a Variação Monetária Ativa correspondente, conforme Quadro Demonstrativo nº. 2.3.

Para o cálculo, os valores mensais, a partir do mês de julho, foram convertidos para quantidade de BTNF, pelo valor médio mensal da mesma, considerando que a contabilização é feita sempre com a data final do mês e a emissão das faturas se dá ao longo desse período.

Pelo exposto, apurou-se omissão de receita de Variação Monetária Ativa, no valor total de Cr\$ 153.129.204,61, calculada no já citado Quadro Demonstrativo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Item 3.1.2.4

A fiscalizada mantém em seu Ativo direitos sobre seus Clientes, por longos períodos, sem os registros correspondentes à sua atualização monetária.

Regularmente intimada, pelo Termo nº. 32, para que apresentar contratos de obras e identificar a contabilização de baixa dessas faturas, bem como dos encargos decorrentes da mora no recebimento, a fiscalizada limitou-se a responder que nada havia sido localizado até o momento.

Em 20/10/94, foram apresentados contratos de obras, firmados com Clientes públicos e privados. O exame dos mesmos evidencia que os preços são reajustados para a data de seu efetivo pagamento, ou, em outros casos, são indexados contratualmente.

Considerando que a fiscalizada deixou de apresentar qualquer esclarecimento ou documentação que justificassem a permanência, sem atualização, das faturas em seu Ativo, foi calculada a Variação Monetária Ativa correspondente, conforme Quadro Demonstrativo nº. 3.3.

Pelo exposto, apurou-se omissão de receita de Variação Monetária Ativa, no valor total de Cr\$ 14.502.788.543,76, calculada no já citado Quadro Demonstrativo nº. 3.3.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º., 175; 254 inciso I e parágrafo único, e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Inicialmente, descreve o procedimento contábil adotado com relação à variação monetária, a saber:

- apurava-se o montante de variação monetária incorrida no período;
- determinava-se o valor do faturamento a ser efetuado contra o contratante;
- adicionava-se ao valor a ser faturado o valor incorrida de variação monetária e procedia-se o faturamento por essa totalização.

Continuando, afirma que alguns créditos havidos foram liquidados sem quaisquer parcelas de atualização monetária, em virtude de negociações entre as partes ou decisão unilateral dos contratantes, neste caso, pessoas jurídicas de direito público; outros, "estão incorretamente registrados a crédito dos contratantes em conta de passivo como, por exemplo, *Adiantamento de Clientes*".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Finaliza sua defesa tomando o compromisso de, no andamento do processo, anexar os demonstrativos de cada situação relatada.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"A história se repete quanto ao fato da impugnante não juntar provas de que ao menos ofereceu à tributação os valores considerados, erroneamente, como faturamento e não como receita de variação monetária ativa ou apresentar elementos de convicção para o julgador elucidar a questão aventada quanto as 'negociações entre as partes ou decisão unilateral do contratante, em não pagar às atualizações'.

Contrariamente, a fiscalização identifica direitos, créditos, em contratos que apresentavam dita irregularidade, intimando a empresa a apresentar justificativa acompanhada da pertinente documentação. Em resposta, mais uma vez, a autuada insiste na não localização dos elementos solicitados.

Os levantamentos fiscais foram resultantes dos registros contabilizados em conta de Ativo, escriturados em fichas do Razão, xerocópias às fls. 6525 a 6649, em conjunto com os contratos cujas cópias forma anexadas aos autos, às fls. 8179 a 8250, que comprovam a falta da devida atualização monetária, desses valores, objeto da presente análise.

Quando da apresentação de sua defesa, o contribuinte não esclarece nada plausível com as provas admitidas em direito ou que tenha força de atestar a veracidade de suas alegações. Ao contrário, deixa ou não quer anexar aos autos prova factual que transmita a correção dos seus procedimentos. A simples promessa de aditamento de sua impugnação com a suposta apresentação de provas, não tem força de elidir a exigência tributária, ora examinada.

Desse modo, teve o contribuinte o seu amplo direito de defesa assegurado, ao que parece não bem utilizado, à vista das suas evasivas argumentações.

Assim sendo, as omissões de receitas de variações monetárias ativa, legal ou contratualmente previstas sobre os valores mantidos em contas de ativo, objeto da presente avaliação, devem ser mantidas na sua íntegra, nos valores de NCz\$ 244.177.080,64; Cr\$ 153.129.204,61 e Cr\$ 14.502.788.543,76."

d) Recurso voluntário

Segue a transcrição dos argumentos esposados no recurso voluntário quanto a este item:

"Preliminarmente, cabe ressaltar a dificuldade em se entender a própria atuação, o que se torna patente ao observarmos a afirmativa da Autoridade Recorrida no que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

respeita ao fato de a infração ter decorrido da falta de reconhecimento de variação monetária ativa prevista em lei.

Há que se perguntar: que Lei?

Somente essa razão já é bastante para provar a ilegalidade do lançamento.

Por outro lado, como já comprovado em Item 1.1.3.6, à época da ocorrência dos fatos não era imposto o regime de competência.

Além disso, ainda que efetiva a irregularidade, a mesma não poderia ser tratada como omissão de receitas, mas como mera postergação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, pois, em não se atualizando os respectivos créditos (Direitos de Clientes):

- quando da liquidação da dívida, pelo cliente, a diferença entre o valor recebido, incluindo a atualização monetária, e o valor escriturado seria forçosamente reconhecido como receita, pois do contrário não haveria como se atender o princípio da partidas dobradas, ou seja, o lançamento contábil não 'fecharia'; ou

- nas hipóteses de perda, quando não ocorrer, por qualquer motivo, o pagamento, esta seria considerada a menor, ou seja, por seu valor sem a atualização; e

- em qualquer situação haveria que ser considerada a formação da Reserva Oculta, conforme já demonstrado no Item 1.1.3.6.

Como postergação, nada haveria a ser exigido da recorrente, como se demonstrará mais adiante, no Item 'CONSIDERAÇÕES GERAIS' (transcritas ao final do "item LVI - 2.7.4.1" do presente voto) na parte relativa à 'Caracterização da Postergação/Inobservância do Regime de Competência'.

Assim, após intensas buscas, tanto em nossos próprios arquivos como junto a nossos clientes, verificou-se outra realidade, que comprovaremos com a documentação a ser anexada, mais do que bastante para elidir a pretensão da fiscalização.

Para que fosse configurada e corretamente dimensionada a pretensa irregularidade (falta de reconhecimento de variação monetária), como postergação e não como omissão de receita e assim mesmo se fossem exigidos segundo o regime de competência, haveria de serem atendidos, cumulativamente, os seguintes pressupostos:

- haver previsão contratual que sujeitasse os valores em atraso à variação monetária segundo índice predeterminado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

- que houvesse efetivamente o atraso no pagamento (recebimento sob a ótica da autuada);

- que a fiscalização adotasse, para cada caso, os índices contratualmente pactuados.

Em primeiro lugar, os índices adotados pela fiscalização, conforme se verifica pelos demonstrativos respectivos (vide fls. 230, 289 e 420) não foram os pactuados nos respectivos contratos (vide fls. 6299 a 6624), o que, por si só, basta para o cancelamento da atuação, tendo em vista se tratar de erro insanável na presente fase processual.

Estaremos anexando ao longo do processo a documentação que comprova a não aplicabilidade das variações monetárias ativas, seja por terem sido as notas fiscais liquidadas em seus valores de face, seja porque foram liquidadas na forma de adiantamentos, seja porque foram cobradas através de notas fiscais de serviço, seja até porque as notas fiscais foram canceladas.

Por todo o aqui exposto e comprovado, há que se cancelar o lançamento."

e) Fundamentação do Voto

A matéria tratada nos itens em tela "variação monetária ativa sobre créditos juntos a clientes" configura-se extremamente complexa, tendo razão a contribuinte ao afirmar que a fiscalização não aprofundou-se suficientemente na apuração da infração efetivamente cometida pela empresa.

A variação monetária ativa sobre os créditos não liquidados, prevista contratualmente, deve ser reconhecida pelo regime de competência. Esta obrigatoriedade já foi fundamentada neste voto no item XXIX, supra (item 1.1.3.6 do TVF).

Entretanto, cada contrato tem seu índice de reajuste próprio, conforme destacado pela própria fiscalização às fls. 73 (PO) do TVF, como por exemplo TRD, VRF, PINI, OTN. Como não possuía todos os contratos em mãos a fiscalização optou por aplicar a variação do BTNF e, após sua extinção o INPC, para apurar a variação monetária ativa não reconhecida.

Em relação à atualização monetária dos créditos cujos contratos não foram apresentados, o procedimento fiscal configura-se com verdadeiro arbitramento, para qual inexistente previsão na legislação do imposto, nos demais a fiscalização incorreu em erro. Na falta de esclarecimentos por parte da contribuinte, a fiscalização deveria diligenciar junto aos clientes da empresa a fim de obter todos os contratos ou, ao menos, a confirmação do valor pago (atualizado), e apurar o valor exato da variação monetária não reconhecida pela contribuinte a cada período. O procedimento seria trabalhoso, mas é o correto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Cabe aqui lembrar que a exigência do imposto de renda não pode ter caráter punitivo em virtude do não cumprimento ou de deficiente atendimento de intimações.

Outro aspecto relevante apontado pela contribuinte é que o reajuste monetário dos créditos foi tributado como receita por ocasião do recebimento dos mesmos. Sendo assim, o fato de não ter sido reconhecida a variação monetária ativa pelo regime de competência, configura-se como postergação no pagamento do imposto e não omissão de receitas.

Finalmente, nos documentos trazidos ao processo por meio dos Protocolos nº. 25 (pasta 01 e 02) e 32 (pasta 01), encontram-se declarações colhidas pela contribuinte junto a seus clientes, relativas aos itens em questão, afirmando que efetuaram os pagamentos à empresa pelo valor de emissão das notas. A contribuinte traz ainda várias cópias de documentos (notas fiscais pagas, notas fiscais canceladas, livros comerciais, recibos, boletins de medição) para reforçar a comprovação.

Diante do exposto, não estando caracterizada a infração na forma descrita no TVF, deve ser dado provimento ao recurso voluntário quanto a estes itens.

XXXVIII, XXXIX, XL e XLI - ITENS 1.1.3.3, 1.1.3.4, 2.1.3.3 e 3.1.2.2 - OMISSÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - RETENÇÕES E CAUÇÕES

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Item 1.1.3.3

A fiscalizada sofre retenções contratuais, a título de cauções. Tais valores são registrados em contas de Ativo, pelos seus valores originais.

Intimada, por Termo nº. 29, a indicar a contabilização das baixas desses valores, bem como dos encargos incidente, demonstrando o índice aplicado e o período considerado, a fiscalizada limitou-se a responder que nada havia sido localizado.

Os contratos firmados entre a fiscalizada e seus clientes, anexados por cópia às fls. 8.179 a 8.421 (PO), prevêm a restituição dessas retenções pelos seus valores atualizados monetariamente.

O exame das contas relacionadas no Quadro Demonstrativo nº. 1.4, indica não haverem sido registrado encargos e permanecerem os saldos em aberto até aquela data. Houve apenas baixa, pelos valores originais, em 31/12/91, das cauções registradas na conta "Cagepa".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Pelo exposto, caracteriza-se a omissão de receita de variação monetária ativa calculada com base no BTNF, tendo sido a conversão dos valores efetuada pelo valor médio deste no mês, conforme Quadro Demonstrativo 1.4, no total de NCz\$ 7.531.497,09.

Item 1.1.3.4

A fiscalizada efetuou, no curso do período-base, registros na conta nº. 1104010001-8 - "Cauções e Retenções Contratuais - Aracruz Celulose S/A." conforme Razão fls. 310, 315 e 1.732 a 1.737, que geraram saldos credores no período entre 22/09/89 e 13/12/89.

Regularmente intimada, pelo item 3 do Termo nº. 29, limitou-se a fiscalizada a responder que até aquela data nada havia sido localizado.

A ocorrência de saldo credor nessa conta indica ter a mesma registrado créditos provenientes de recebimentos de correção monetária das cauções, que, dessa forma, deixaram de ser reconhecidas como receitas.

Caracteriza-se, assim, a omissão de receita de Variação Monetária Ativa, no valor de NCz\$ 527.053,86, que corresponde ao maior saldo credor da conta no período examinado.

Item 2.1.3.3

A fiscalizada sofre retenções contratuais, a título de cauções. Tais valores são registrados em contas de Ativo, pelos seus valores originais.

Intimada, por Termo nº. 29, a indicar a contabilização das baixas desses valores, bem como dos encargos incidente, demonstrando o índice aplicado e o período considerado, a fiscalizada limitou-se a responder que nada havia sido localizado.

Os contratos firmados entre a fiscalizada e seus Clientes, anexados às fls. 8.179 a 8.429 (PO), prevêm a restituição dessas retenções pelos seus valores atualizados monetariamente.

O exame das contas relacionadas no Quadro Demonstrativo nº. 2.32, até 31/12/91, indica não haverem sido registrado encargos e permanecerem os saldos em aberto até aquela data. Houve apenas baixa, pelos valores originais, em 31/12/91, das cauções registradas na conta nº. "Cagepa".

Pelo exposto, caracteriza-se a omissão de receita de variação monetária ativa calculada com base no BTNF, tendo sido a conversão dos valores efetuada pelo valor médio deste no mês, conforme Quadros Demonstrativos nº. 2.4.1 e 2.4.2, no total de Cr\$ 42.915.216,14.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Item 3.1.2.2

A fiscalizada sofre retenções contratuais, a título de cauções. Tais valores são registrados em contas de Ativo, pelos seus valores originais.

Intimada, por meio do Termo nº. 29, a indicar a contabilização das baixas desses valores, bem como dos encargos incidente, demonstrando o índice aplicado e o período considerado, a fiscalizada limitou-se a responder que nada havia sido localizado.

O exame das contas relacionadas nos Quadros Demonstrativos nº. 3.41 e 3.42, até 31/12/91, indica não haverem sido registrado encargos e permanecerem os saldos em aberto até aquela data. Houve apenas baixa, pelos valores originais, em 31/12/91, das cauções registradas na conta nº. 1104010225-8 "Cagepa".

Pelo exposto, caracteriza-se a omissão de receita de variação monetária ativa calculada com base no BTNF, tendo sido a conversão dos valores efetuada pelo valor médio deste no mês, conforme Quadros Demonstrativos nº. 3.4.1 e 3.4.2, no total de Cr\$ 652.110.719,00.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º., 175; 254 inciso I e parágrafo único, e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

A interessada assevera que, dadas as incertezas no recebimento de Cauções e Retenções Contratuais, adotou procedimentos acauteladores no sentido de somente reconhecer como exigíveis as variações monetárias desses valores quando do acerto final de contas relativamente aos serviços executados.

Segundo ela, houve, inclusive, casos de cauções que foram devolvidas pelos contratantes, que as utilizam na quitação de obrigações contratuais; destarte, o que existiu foi conservadorismo quanto ao auferimento de importâncias retidas pelos contratantes.

Por último, aventa que, uma vez mantida a autuação, seja concedida a correção monetária do Patrimônio Líquido, reduzido pelo não cômputo da variação monetária ativa exigida.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Com relação a estes itens, constantes do Termo de Verificação, respectivamente, fls. 74/75/76; 109/110 e 173/174/175, as omissões provêm de retenções contratuais, registradas em contas de Ativo, à título de cauções, sem atualização monetária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Ressalte-se que referidas cauções previam as suas respectivas restituições atualizadas monetariamente.

A reclamante argumenta que somente reconhecia as variações monetárias, em questão, no 'acerto final de contas relativamente a serviços executados'.

Na incerteza da correção do seu procedimento, o impugnante diz: 'que se reconhecida a validade da autuação deve ser concedida a correção monetária do Patrimônio Líquido'.

O impugnante é confesso na fragilidade da sua defesa.

Não é por demais reiterar a falta de provas que poderiam respaldar a peça impugnatória, cujo exercício de defesa, o contribuinte não o exerceu na sua essência, de modo a elidir a exigência, em lide.

Contrariamente, as autoridades fiscais levantaram as omissões de receitas, expressando com clareza a forma, os elementos e documentos manuseados no curso da ação fiscal, que redundaram na lavratura de termos, quadros demonstrativos, como também foram juntados aos autos cópias dos livros auditados que serviram de base às autuações constantes do Auto de Infração.

Consequentemente, a história se repete quanto ao fato da impugnante não juntar provas, de que ofereceu à tributação os valores omitidos, razão pela qual, leva a não considerar tais argumentos para efeito de rever o lançamento inerente.

Logo, concluo pela manutenção destas exigências tributárias nos valores de: NCz\$ 7.531.497,09; Cr\$ 527.053,86, CR\$ 42.915.216,14 e Cr\$ 652.110.719,59."

d) Recurso voluntário

"A este item aplicam-se os argumentos expendidos em relação ao Item 1.1.3.6, em especial no que se refere à inaplicabilidade do regime de competência àquela época e, como alternativa, à necessidade de se reconhecer os efeitos da Reserva Oculta nos anos subseqüentes.

Atente-se para o fato de que a caução é dada em garantia ao cliente, com vistas a suprir alguma irregularidade superveniente na obra, o que torna seu valor jurídica e economicamente indisponível para a empresa retida (no caso, a autuada), diferindo o momento de ocorrência do respectivo fato gerador, até por que se trata de situação jurídica sujeita a condição suspensiva (futura e incerta) de não ocorrer nenhum problema em relação à obra até o momento pactuado, aplicando-se, por conseguinte, as norma do CTN citadas no item 1.1.3.1.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Além disso, ainda que ocorresse alguma irregularidade, esta deveria ser tratada como postergação e não como omissão, pois:

- quando do resgate do valor caucionado, a diferença entre o valor recebido, incluindo a atualização monetária, e o valor escriturado seria forçosamente reconhecido como receita, pois do contrário não haveria como se atender o princípio da partidas dobradas, ou seja, o lançamento contábil não 'fecharia'; ou

- nas hipóteses de perda, quando não ocorrer, por qualquer motivo, a sua devolução (p. ex. para cobertura de qualquer problema na obra), esta seria considerada a menor, ou seja, por seu valor sem a atualização;

- em qualquer situação haveria que ser considerada a formação da Reserva Oculta.

Como postergação, nada haveria a ser exigido da recorrente, como se demonstra no Item 'CONSIDERAÇÕES GERAIS' (transcritas ao final do "item LVI - 2.7.4.1" do presente voto) na parte relativa à 'Caracterização da Postergação/Inobservância do Regime de Competência'.

Nesse contexto, conforme documentação que será oportunamente apresentada ao longo do processo, temos, dentre outras, as seguintes situações:

- correções monetárias devidamente reconhecidas quando da restituição dos valores caucionados;

- cauções retidas e não restituídas por terem sido utilizadas em pagamento de obrigações contratuais decorrentes de problemas verificados na respectiva obra;

- devoluções de cauções e retenções indevidamente incluídas no faturamento da empresa, ocasionando reconhecimento de receita inexistente.

Ante o exposto, a recorrente solicita seja dado provimento ao Recurso, para exonerá-la, integralmente, da exigência contida nessa parte do lançamento."

e) Fundamentação do Voto

A matéria tratada nestes itens versa sobre omissão de receitas de variação monetária ativa sobre cauções e retenções contratuais, prevista em diversos contratos celebrados entre a contribuinte e seus clientes.

O primeiro argumento lançado no recurso, de que a contribuinte não estaria obrigada a reconhecer a variação monetária prevista no contratos, já foi abordado anterior-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

mente neste recurso. A obrigatoriedade de respeitar o regime de competência está estabelecida no artigo 177 da Lei de Sociedades por Ações (Lei nº. 6.404/76).

Visando comprovar que seus procedimentos não trouxeram prejuízo ao Fisco, a contribuinte anexou ao processo, por meio do Protocolo 37, 03 pastas de nº. 03, 04 e 05, contendo documentos referentes aos itens 1.1.3.3, 2.1.3.3 e 3.1.2.2., justificando cada um dos sub-itens dos quadros demonstrativos 1.4, 2.4.1, 2.4.2, 3.4.1 e 3.4.2.

Nas razões complementares que capeiam cada pasta a contribuinte alega, ainda, erro material nos demonstrativos fiscais quanto a valores e especialmente quanto ao índice de correção monetária utilizado pela fiscalização (BTNF), ao invés do índice estabelecido para cada contrato. A contribuinte afirma ainda que houve erro quanto a tipificação da irregularidade, posto que seu procedimento caracteriza-se como postergação pelo fato de que no recebimento da cauções e retenções toda receita foi reconhecida.

Pela análise dos argumentos da contribuinte, bem como da documentação apresentada, verifiquei que, quanto a estes itens a autuação apresenta equívoco na determinação da base de cálculo que não pode ser saneados neste voto: todos os cálculos foram efetuados com base na variação do BTNF (ex. Quadro 1.4, às fls. 2.3.1-PO) enquanto cada contrato possuiu índice próprio. Alguns previam atualização monetária pela índice do VRF (Valor Referência do Financiamento), como o da Horizonte Engenharia (fls. 7/22 da Pasta 03 do Protocolo 37), outros eram reajustados pelo IPC, como o contrato de fls. 94/08 da Pasta 04 do Protocolo 37). É importante ressaltar que, ao contrario do que ocorreu normalmente na auditoria, a contribuinte forneceu à fiscalização cópia de todos os contratos, que inclusive foram anexados ao processo, portanto, os cálculos poderiam ter sido feito pelos índices corretos.

Outro argumento da contribuinte que considero pertinente é quanto ao equívoco na tipificação da irregularidade. Ao deixar de reconhecer as variações monetárias sobre as cauções e retenções, em cada período de competência, a infração cometida pela contribuinte caracterizar-se-ia como postergação no pagamento do imposto, pois, na data do recebimento dos valores toda a receita fora reconhecida, como por exemplo na obra "Bradesco – Campinas" (sub-item 10 da Pasta 04 do Protocolo 37). A omissão de receitas somente teria ocorrido caso a contribuinte recebesse as retenções corrigidas e deixasse de contabilizar em conta de resultado o valor excedente à retenção escriturada.

Aqui, também, verifica-se que a fiscalização deixou de diligenciar junto aos contratantes das obras, a maioria empresas públicas, com o que poderia apurar toda a verdade dos fatos. Ao invés disso, em face da recusa da contribuinte de esclarecer os fatos, a fiscalização optou por tributar na forma descrita no TVF, aspecto este amplamente explorado pela contribuinte no recurso voluntário, expondo seus equívocos e incoerências.

Diante do exposto sou pelo provimento do recurso voluntário quanto aos itens 1.1.3.3, 2.1.3.3 e 3.1.2.2.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

No tocante ao item 1.1.3.4, referente aos saldos credores em 1989, na conta nº. 1104010001-8, "Cauções e Retenções Contratuais - Aracruz Celulose S.A.", a contribuinte não trouxe qualquer justificativa ou prova do reconhecimento das receitas mediante a regularização dos valores. Desta feita, a tributação deste item deve ser mantida.

XLII - ITEM 2.1.3.5 - REDUÇÃO DE RECEITA FINANCEIRA

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Redução de receitas financeiras através de estornos contabilizados a débito das contas de receita nº. 410301001-6 - "Juros " e nº. 4103010003-2- "Correção Monetária Pós-Fixada", tendo como contrapartida a conta nº. 1104070013-9- "CDB" (Ativo Circulante).

A empresa foi regularmente intimada, através do Termo de Intimação Fiscal nº. 33, a justificar e comprovar documentalmente os referidos lançamentos contábeis, informando nada ter localizado em referência ao citado Termo. A redução foi apurada, conforme Quadro Demonstrativo nº. 2.16, Cr\$ 34.759.947,82.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º., 175; 254 inciso I e parágrafo único e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Explica a interessada que este item origina-se de receitas financeiras que foram, via estorno, excluídas do período-base de 1990 por já terem sido oferecidas à tributação no período anterior, *pro rata*, não cabendo, desta forma, uma nova tributação.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Com relação a este item, constante do Termo de Verificação, fls. 110/111, a omissão de receita é oriunda da redução de receita financeira por estornos contabilizados à débito das contas de receitas nºs. 410.301.001-6 – 'JUROS' e 410.301.0003-2 'CORREÇÃO MONETÁRIA PÓS FIXADA', tendo como contrapartida a conta nº. 110.407.0013-9 'CDB (ATIVO CIRCULANTE), no valor de Cr\$ 34.759.947,82, conforme Quadro Demonstrativo nº. 2.16, fl. 395.

A empresa foi intimada a elucidar e comprovar a origem e lisura dos registros, cuja resposta prendeu-se, mais uma vez, a não localização do solicitado.

Na sua impugnação, fls. 10867/10868, o reclamante tenta explicar os estornos sob a alegação de tratar-se de receitas já oferecidas à tributação no período anterior.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

O contribuinte não é feliz em sua alegação de já ter tributado as receitas em período anterior, quando não anexa aos autos prova documental de tal fato.

O levantamento fiscal, constante do Quadro Demonstrativo nº. 2.16, indica as contas envolvidas, aponta as cópias dos registros nas Fichas Razão apresentadas, valores, de maneira clara e demonstra que o procedimento do autuante reduziu receitas através do instrumento 'estorno', sem evidenciar sua procedência e lisura. Ao invés de promover os esclarecimentos devidos, a empresa novamente, acoberta-se da não localização da documentação relativa ao fato, quer no curso da ação fiscal, quer no momento de defender-se.

Tal forma de proceder, aduz que a impugnante não quis ou não pode desvencilhar-se da infração imputada face a inexistência desta documentação.

Além do mais, não basta apenas mencionar que estorna receitas tributadas em período anterior. Torna-se imprescindível a demonstração documental de tal fato.

Fica evidenciado, portanto, que o contribuinte reduziu as receitas tributadas, desse modo, gerando a omissão apurada, de ofício, que deve ser integralmente mantida, no valor de Cr\$ 34.759.947,82."

d) Recurso voluntário

A atuada reitera, inicialmente, os argumentos da impugnação e anexa ao presente recurso os documentos constantes da pasta 01/01 correspondente ao Anexo 2.1.3.5, que comprovam a veracidade de suas afirmativas.

Ante a documentação anexada, a empresa solicita seja dado provimento a esse recurso, de modo a exonerá-la, integralmente, da exigência consubstanciada nessa parte do lançamento.

e) Fundamentação do Voto

Neste item do auto de infração o fisco deduziu ter ocorrido omissão de receitas financeiras pelo fato de a contribuinte estornar parte das receitas obtidas no resgate de uma aplicação de CDB, ocorrido em 08/01/90.

Regularmente intimada, no curso da ação fiscal, a justificar e comprovar os lançamentos, a contribuinte nada apresentou, inclusive na peça impugnatória.

Entretanto, com o recurso voluntário as provas e esclarecimentos pormenorizados afloraram, às fls. 29.864 a 29.888.

Em síntese, ocorreu o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

- em 06/11/89 a contribuinte efetuou uma aplicação em CDB no Banco Multiplic, no valor de Ncz\$ 23.331.271,06 (recibo de fls. 29.869), com vencimento em 08/01/90, regularmente contabilizada (cópia do Diário e Razão, fls. 29.871 e 29.876);

- em 31/12/89 efetuou-se o cálculo dos rendimentos da aplicação, "pro rata", até aquela data, contabilizando em contas de receitas (cópia do Diário e Razão, fls. 29.872 a 29.878), no valor total de Ncz\$ 34.759.947,82, a débito da conta do ativo (aplicação financeira) atendendo ao regime de competência, ou seja, em obediência à legislação fiscal e comercial;

- em 08/01/90, ocorreu o resgate da operação (fls. 29.870), pelo valor de Ncz\$ 60.376.624,48. O rendimento da aplicação foi integralmente contabilizado em contas de receitas (fls. 29.882 e 29.883). Ato contínuo, foi procedido o estorno parcial dessas receitas (já reconhecidas no ano-base anterior), creditando-se a conta do ativo.

A verdade é que, após esclarecidos e comprovados, pode-se concluir que os procedimentos adotados pela contribuinte quanto a esta operação não merecem qualquer reparo. O lamentável é saber que tudo poderia ter sido esclarecido durante a auditoria fiscal, pois, foi concedido à empresa tempo suficiente para isso.

Diante do exposto, dou provimento a este item do recurso voluntário.

XLIII - ITEM 3.1.2.5 - OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Redução de receitas financeiras através de estornos contabilizados a débito das contas nº. 40101001001001- "Juros", nº. 40102001001001 - "Correção Monetária Pós - Fixada" e nº. 40102001002004 - "Receitas de Aplicações - Curto Prazo" (contas de resultado), tendo como contrapartida diversas contas não identificadas e contas do Ativo Circulante.

A fiscalizada foi intimada, através do Termo de Intimação Fiscal nº. 33, a justificar e comprovar os referidos lançamentos informando nada ter encontrado.

Tendo em vista que no histórico do lançamento contábil no que se refere ao sub-item 8.4 do Termo de Intimação Fiscal nº. 33, constou: "vlr. result. vendas conf. conta. OAS x AMS ", vale ressaltar a existência de uma única baixa no Ativo Imobilizado/Imóveis/Casas, às fls. 1859 do Livro Razão (Termo 31, item 43), no período-base de 1991, que foi contabilizada em 31/10/91. Trata-se da venda das casas 10 e 12 da Rua Humberto de Campos, cuja baixa se deu pelos valores de Cr\$ 81.888.265,10 e Cr\$ 93.090.102,38.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Esclareça-se, ainda, que a sigla "AMS" mencionada no lançamento contábil refere-se a um departamento da Construtora OAS Ltda., encarregado da assistência médica dos funcionários, cujas operações transitam na contabilidade da própria empresa.

Redução apurada, conforme Quadro Demonstrativo nº. 3.15, às fls. 509 (PO), Cr\$ 4.345.612.444,00.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º., 175; 254 inciso I e parágrafo único e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Em sua defesa, a peticionária considera indevido o enquadramento como "omissão de receita" das "operações normalmente registradas como estorno de receitas" ocorridas em janeiro e fevereiro de 1991, referentes a receitas provisionadas em dezembro de 1990, atendendo ao regime de competência.

Ao final, compromete-se a aditar documentos para verificação da impropriedade dos lançamentos efetuados.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"A omissão de receitas financeiras e variações monetárias, constantes do Quadro Demonstrativo (Q. D.) nº. 3.15, fl. 508, no valor de Cr\$ 4.345.612.444,00, caracterizada por estornos contabilizados nas contas de números citados no Termo de Verificação, fls. 175/176, cujas contrapartidas destes foram efetuados em 'contas não identificadas e contas do Ativo Circulante'.

Os autuantes intimaram a empresa a prestar esclarecimentos, cuja resposta, mais uma vez, foi pela não localização de qualquer documentação pertinente a natureza dessas operações.

O impugnante discorda da exigência, em apreço, alegando tratar-se de provisões de receitas constituídas em dezembro de 1990, estornadas em janeiro e fevereiro de 1991, para 'atender ao regime de competência relativo ao balanço societário encerrado em 31.01.91.' Aponta erros dos autuantes quando se refere a baixa de imobilizado e a indicação do quadro demonstrativo alusivo a este item.

O contribuinte apresenta fatos que impõem-se a prova do alegado e controverso, por isso mesmo, relevantes no encaminhamento da decisão do litígio. Se os fatos não resultam provados, a defesa apresentada é infundada e, portanto, carente de respaldo legal para sua aceitação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

A fiscalização ao efetuar o lançamento anexa aos autos os elementos que serviram de suporte ao seu procedimento, quer com a indicação do valores tributados e constantes do Quadro Demonstrativo nº. 3.15 juntamente com as fotocópias dos registros auditados.

No processo DRT-7 nº. 2.147/84, 6ª Câmara, cf. Ementário TIT- TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DE SÃO PAULO-1990, o relator Tabajara Acácio de Carvalho, evidencia a justa percepção dos limites em que se deve ater o julgador administrativo, quando coloca:

'O julgador deve ater-se ao que consta do processo e elementos existentes nele, e nunca às afirmações que as partes façam e não comprovem.'

Como no presente, a prova que venha a contrapor o feito fiscal inexistente, leva a manutenção da ocorrência de omissão de receita, no valor de Cr\$ 4.345.612.444,00."

d) Recurso voluntário

Inicialmente, a empresa reitera os argumentos da impugnação e anexa ao presente recurso os documentos constantes das pastas 01/09 a 09/09 correspondente ao Anexo 3.1.2.5, que comprovam de vez as suas afirmativas.

Ante a documentação apresentada, a autuada pede seja dado provimento a este recurso, de modo a exonerá-la, integralmente, da exigência contida nessa parte do lançamento.

e) Fundamentação do Voto

Este item do termo de verificação fiscal é composto por 17 sub-itens, discriminados no quadro 3.15 às fls. 509 (PO), cuja numeração vai de 3.1 a 8.4.

A matéria tratada nos 16 primeiros sub-itens, de nº. 3.1, 3.2, 3.3, 3.4, 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 6.1, 6.2, 7.1, 7.2, 7.3, 8.1, 8.2 e 8.3 é idêntica àquela tratada no item anterior deste voto (XLII), a qual versa sobre provisão de receitas sobre aplicações financeiras constituída a débito de conta do ativo e posterior reversão na data do resgate.

A contribuinte justificou individualmente cada valor lançado, apresentado as cópias autenticadas dos livros Razão e Diários onde foram assentados os registros contábeis, apresentado também cópia dos documentos de aplicação e resgate, tudo reunido em 08 pastas, de nº. 01/09 a 08/09, cujos documentos foram numerados seqüencialmente no processo recebendo os números 30.559 a 31.200.

Examinei todos os documentos anexados e convenci-me da correção dos procedimentos da contribuinte quanto aos 16 sub-itens acima relacionados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

O estorno referente ao último sub-item, de nº. 8.4, no valor de Cr\$ 1.935.075.000,00, não é da mesma natureza dos anteriores.

Nos esclarecimentos adicionais ao recurso voluntário, quanto a este sub-item, fls. 31.201 a 31.203, acompanhado dos documentos de fls. 31.205 a 31.269, a contribuinte explicou a operação.

Trata-se de uma perda de capital na compra e venda de títulos da dívida externa brasileira, denominados MYDFA - "Multi Year Deposit Facility". A contribuinte teria comprado títulos no valor nominal de US\$ 50.000.000,00, com deságio, pagando US\$ 21.000.000,00, conforme contrato datado de 03/09/91, cuja cópia traduzida por tradutor público juramentado encontra-se às fls. 31.225 a 31.238.

Segundo a contribuinte os títulos seriam utilizados no leilão da USIMINAS.

Tendo em vista o adiamento do leilão, a contribuinte vendeu os títulos, em 03/10/91, para uma empresa denominada AMS International Ltd., com sede nas Ilhas Cayman, pelo valor de US\$ 17.750.000,00, conforme contrato às fls. 31.249 a 31.263.

Como elemento de prova subsidiário da operação, que representou uma perda de Cr\$ 1.935.075.000,00, a contribuinte anexa cópia do extrato da conta no Banco Francês e Brasileiro S.A., às fls. 31.224, onde estão registrados o pagamento e o recebimento por conta da operação.

Na decisão deste sub-item cabe destacar, inicialmente, o equívoco cometido pela contribuinte na contabilização da perda, uma vez que o valor foi debitado diretamente em conta de receita, quando o correto seria em resultados não operacionais (perdas de capital).

O procedimento contábil da contribuinte, aliado a falta de esclarecimentos durante ação fiscal, induziu a fiscalização em erro na tipificação da infração. Como trata-se de uma perda de capital, o correto seria a glosa da despesa, caso a fiscalização concluísse pela indedutibilidade da perda, e nunca omissão de receitas na forma que foi atuada.

Nesta fase processual já não é mais cabível inovação ou aperfeiçoamento do lançamento tributário.

Diante do acima exposto, sou pelo provimento do recurso voluntário, nesta parte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

XLIV e XLV - ITENS 1.2.2.3 e 2.3.2.6 - DESPESAS INDEDUTÍVEIS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Item 1.2.2.3

A fiscalizada contabilizou em 31/08/89, a débito da conta "32010300003-6 Despesas Financeiras - Corr. Monet. Pós-Fixada" (fls. 6.894 do livro Razão) as variações monetárias passivas decorrentes de obrigações de financiamentos com "Multiplic" e "Crefisul", nos valores de NCz\$ 505.701,08 e NCz\$ 1.874.011,83, respectivamente.

Visando consubstanciar tais apropriações a fiscalizada apresentou Mapas de Controle de Financiamento que demonstram o cálculo das variações monetárias referentes aos contratos firmados com o "Multiplic" e "Crefisul", anexados às fls. 7.211 a 7221 (PO).

Com base nos correspondentes saldo iniciais relacionados no Quadro Demonstrativo nº. 1.11, aplicou-se o índice oficial para a atualização monetária das obrigações no mês de agosto de 1989, sendo constatada divergências que resultaram na glosa de variação monetária passiva de NCz\$ 1.339.336,49, devidamente calculado no Quadro Demonstrativo nº. 1.12.

Item 2.3.2.6

A fiscalizada contabilizou em 30/06/90, a débito da conta "3.02.01.003.002.001 - Pós-Fixada " (fls. 161 do livro Razão) a variação monetária passiva decorrente de obrigações de financiamentos com o Banco Econômico, no valor de Cr\$ 58.568.101,65.

Visando consubstanciar tais apropriações a fiscalizada apresentou Mapas de Controle de Financiamento que demonstram o cálculo das variações monetárias referentes aos contratos firmados (fls. 8.066 a 8.075 - PO).

Com base nos correspondentes saldo iniciais relacionados no Quadro Demonstrativo nº. 1.11, aplicou-se o índice oficial para a atualização monetária das obrigações no mês de junho de 1990, sendo constatada divergências que resultaram na glosa de variação monetária passiva de Cr\$ 56.088.991,05, devidamente calculado no Quadro Demonstrativo nº. 1.12.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º., 191 e parágrafos; 254 inciso I e parágrafo único e 387 inciso I do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

b) Impugnação

A interessada nega ter majorado o valor da variação monetária passiva dos contratos de financiamentos mantidos com os bancos Multiplic e Crefisul.

Considera arbitrários os procedimentos que deram causa à glosa, uma vez que os cálculos feitos pelos autuantes tiveram como indexadores a OTN e o BTN, ao invés dos índices contratuais, além de limitarem-se ao mês de agosto, quando o período-base correspondeu a doze meses.

A peticionária defende a improcedência da autuação sobre seu cálculo de variação monetária passiva, decorrente de contrato com o Banco Econômico, haja vista que o cálculo dos autuantes:

- foram efetuados, apenas, em relação ao mês de junho de 1990; entretanto, o período-base de apuração da autuada, como sabido, corresponde a doze meses;
- os saldos iniciais não conferem com o somatório dos contratos constante dos arquivos da autuada;
- a indexação adotada pelos autuantes para determinar a variação monetária passiva não é a contratualmente pactuada entre autuada e a instituição financeira; e
- o mês de junho, utilizado pelos autuantes como amostra, está afetado por ajustes de provisões efetuado em meses anteriores.

c) Decisão da DRJ em Salvador

**Com relação a estes itens do Termo de Verificação, respectivamente, fls. 83/84 e 133, as despesas indedutíveis decorrem da 'superavaliação de variações monetárias passivas' relativas às obrigações de financiamento com as instituições financeiras MULTIPPLIC E CREFISUL (item 1.2.2.3) e o BANCO ECONÔMICO S.A. - BESA (item 2.3.2.6), a cujos saldos iniciais, relacionados no Quadro Demonstrativo nº. 1.11, fls. 270/271, foram aplicados os índices oficiais para a atualização monetária, nos meses de agosto 89 (item 1.2.2.3) e junho/90 (item 2.3.2.6), resultando em valores a menores do que os contabilizados pela empresa, razão da glosa de variação monetária passiva nos valores respectivos de NCz\$ 1.339.336,49 e Cr\$ 56.088.991,05.*

Os citados valores foram calculados tomando-se por base os registros constantes dos 'Mapas de Controle de Financiamentos' apresentados, cópias anexas às fls. 7.211 a 7268 (item 1.2.2.3) e fls. 8066 a 8075 (item 2.3.2.6), consoante Quadros Demonstrativos nºs. 1.11 e 1.12, fls. 270 a 272.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

A defesa do contribuinte é precária na fundamentação dos seus argumentos e desprovida de qualquer amparo legal. Não está assentada em qualquer elemento de fato ou de direito que afete ou altere o procedimento fiscal.

Concretamente, temos a afirmar que os índices oficiais de atualização monetária utilizados pelo fisco, atendem as disposições legais, não merecendo reparar nenhum dos valores glosados, à título de variações monetárias passivas.

Quanto a suposta incorreção de aplicação da OTN em 31/12/89, quando a mesma fora extinta em 15/01/89, não prospera a tese do autuado, por não estar de acordo com as regras de conversão de moeda, instituída pela Lei nº. 7.799/89.

Por tudo exposto, a reclamante não carrega aos autos elementos que tenham o condão de elidir as infrações, em tela, daí, decidir pela sua total procedência, nos valores respectivos de NCz\$ 1.339.336,49 e Cr\$ 56.088.991,05."

d) Recurso voluntário

Inicialmente, a reclamante reitera os argumentos da impugnação, trazendo, ainda, as seguintes alegações:

"Relativamente às alegações da falta de elementos de prova, a empresa faz juntada ao presente Recurso de um Quadro Demonstrativo de Cálculo, conforme pode ser visto nas pastas 01/02 e 02/02 correspondente ao Anexo 1.2.2.3, que demonstra, de forma clara, o cálculo correto da variação monetária passiva apropriada, bem como cópias dos contratos de financiamento, que indicam o verdadeiro índice a ser utilizado para a atualização de suas obrigações.

Ademais, como já alegado na impugnação, todavia não acatado pelo Julgador Monocrático, os agentes fiscais utilizaram como índice para o cálculo da variação monetária o resultante da variação da OTN e do BTN, desprezando o que houvera sido contratado entre as partes.

Entretanto, é a própria legislação tributária que permite o uso de outros índices que não os oficiais, conforme a respeito dispõe o Decreto-lei nº. 1.598, de 1977, art. 18, a seguir transcrito:

'Art. 18. Deverão ser incluídas no lucro operacional as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Parágrafo único. As contrapartidas de variações monetárias de obrigações e as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos poderão ser deduzidas para efeito de determinar o lucro operacional.'

Portanto, a empresa, ao utilizar outro índice o fazia sob o amparo da Lei, fato não considerado nem pelos agentes fiscais nem no julgamento de Primeira Instância, o que, conforme o demonstram os documentos de prova anexados, constantes das pastas 01/02 e 02/02 correspondente ao Anexo 1.2.2.3, por si só, invalidam totalmente a exigência imposta nessa parte do auto.

Todavia, ainda ocorreram outros erros, que consistiram no cálculo, para 1989, de variação para um único mês, o de agosto, quando, na verdade, deveriam tê-lo feito para o ano todo, e na utilização da OTN após a sua extinção.

Assim como o fez para o Item 1.2.2.3, a autuada junta ao presente os documentos constantes da pasta 01/01 correspondente ao Anexo 2.3.2.6, que comprovam, de vez, as suas alegações. Ademais, tendo em vista tratar-se de um mesmo assunto, solicita sejam consideradas como justificativas deste Recurso as mesmas utilizadas para o Item 1.2.2.3 anterior.

Esclarece, ainda, que, nesse caso, o cálculo dos agentes fiscais se restringiu apenas ao mês de junho de 1990, quando deveriam ter considerado todo aquele ano."

Por fim, solicita seja dado provimento ao recurso, para exonerá-la, integralmente, da exigência consubstanciada nessa parte do lançamento.

e) Fundamentação do Voto

Estes dois itens, referentes a glosa de variação monetária passiva, apurada conforme quadros demonstrativos 1.11 e 1.12, às fls. 270 a 272 (PO).

Em relação ao item 1.2.2.3, analisando os documentos acostados ao processo pela contribuinte junto ao recurso voluntário (fls. 29.365 a 29.707), constatei que os cálculos da fiscalização apresentam equívocos quanto ao índice de correção monetária.

A fiscalização utilizou em todos os cálculos a variação da OTN e, a partir do mês de fevereiro de 1989 o BTN, ou seja, os índices oficiais de correção monetária. Partindo do último valor da OTN, NCz\$ 6,17, a fiscalização corrigiu os financiamentos até o mês de agosto/ de 19/89, pelo valor do BTN naquele mês, NCz\$ 2,0842. Este procedimento equivale a corrigir o valor contrato em OTN pelo valor índice de NCz\$ 12,859514 (Ncz\$ 6,17 x 2,0842).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Entretanto, o valor índice para correção pactuado em todos os financiamentos para o mês de agosto de 1989 foi fixado em NCz\$ 16,561413. Isto está cabalmente provado nos comprovantes de pagamento às fls. 29.376 a 29.400.

A legislação do imposto, artigo 254 do RIR/80, não restringe a utilização de índices pactuados em contratos diferentes daqueles fixados oficialmente para a correção monetária de Balanço.

Idêntica situação ocorreu no item 2.3.2.6, a fiscalização apurou a variação monetária do mês de junho de 1990, com base no valor original em OTN, reajustado pelo último valor desta, Ncz\$ 6,17, e a seguir pelo BTN do mês de junho de 1990, Cr\$ 43,9793, obtendo um valor para reajuste de Cr\$ 271,352281.

Ocorre que o índice previsto para a correção nos financiamentos junto ao BESA era o IPC, conforme cópia dos contratos anexados às fls. 30.406 e seguintes (apresentados somente no recurso voluntário). A mesma OTN corrigida pela variação do IPC até o mês de junho de 1990 apresenta um valor reajustado de Cr\$ 675,80.

Portanto, a diferença está realmente nos índice, conforme protestou a contribuinte. Além disso, a contribuinte comprova pelos demonstrativos de fls. 30.354, que o total contabilizado como despesa no ano de 1990 foi inferior em Cr\$ 7.435.008,43 ao valor atualizado das dívidas.

Diante do exposto, entendo que deve ser dado provimento ao recurso quanto aos itens 1.2.2.3 e 2.3.2.6

XLVI e XLVII - ITENS 2.3.2.1 e 2.3.2.2 - DESPESA INDEDUTÍVEL - VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Item 2.3.2.1

A fiscalizada registrou, no período-base de 1990, variação monetária passiva sobre "Adiantamentos de Clientes". Regularmente intimada pelo Termo nº. 31, itens 20.4 e 26, a contribuinte nada esclareceu ou comprovou.

Tendo em vista a inexistência de comprovação torna-se indedutível para fins de apuração do lucro real.

Valores das despesas a serem glosadas: Cr\$ 749.266.641,49



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Nome da Conta	Nº. da conta	Data	Valor	Raz
Amazonas Shopping	20105001003002	31/12/90	722.499.385,75	873
Res. Graciliano Ramos	20105001071001	31/12/90	26.767.255,74	882

Item 2.3.2.2

No curso do período-base de 1990, a fiscalizada registrou a crédito da conta passiva nº. 2.-02.02.002.001.002 - "Credores pela venda de imóveis - Construtora Villa Del Rey Ltda." a título de "correção monetária", conforme fls. 3.303 do Razão, tendo como contrapartida conta de despesas.

Intimada a apresentar contrato referente à operação que dera causa aos registros, bem como memória de cálculo dos encargos registrados, a fiscalizada limitou-se a responder que nada havia localizado.

Tendo em vista que não foi apresentada documentação hábil e idônea que embasasse o registro dos encargos acima relacionados, nem o contrato que permitisse avaliar a dedutibilidade dos mesmos, está sendo procedida a glosa das despesas no valor total de Cr\$ 424.456.641,89.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º., 191 e parágrafos; 254 inciso I e parágrafo único, e 387 inciso I do RIR/80.

b) Impugnação

Quanto às parcelas de variações monetárias passivas creditadas a terceiros de dois dos seus empreendimentos - "Shopping Amazonas" e "Residencial Graciliano Ramos", faz a defesa em duas partes, respectivamente:

- Shopping Amazonas - explica a atuada que foi contratada pelo "Consórcio OAS Empreendimentos Ltda. - Servlease" para a construção do citado Shopping. Tal Consórcio creditou determinados valores para a atuada, tendo exigido os encargos os quais ofereceu como receita, a devedora então reconheceu seu débito em conta de despesa de variação monetária passiva, de acordo com o art. 254 do RIR/80; e

- Residencial Graciliano Ramos - o adiantamento foi recebido da Construtora Araújo Lima, sub-empiteira da obra, tendo sido esse valor posteriormente baixado da conta corrigido, a fim de refletir os efeitos inflacionários.

Ao final, compromete-se a apresentar as comprovações necessárias para a confirmação da adequabilidade destes procedimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

A interessada afirma ainda que adquiriu da Construtora Villa Del Rey Ltda. direitos sobre o empreendimento imobiliário denominado "Núcleo Urbano Cidade Jardins" e que sobre o saldo devedor da aquisição incidiram encargos, entre os quais, a atualização monetária pela variação da VRF, contabilizado como variação monetária passiva.

Concluindo, compromete-se a anexar ao processo toda documentação necessária para provar a operação e os encargos pertinentes.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"No primeiro item, a fiscalização apurou que a empresa registrou variação monetária passiva sobre 'ADIANTAMENTOS DE CLIENTES'. Intimada a apresentar a documentação pertinente à operação, a resposta dada foi pela não localização do solicitado.

Face a falta de comprovação de que a variação monetária passiva era devida, necessária e legalmente contratada à atividade da empresa, os fiscais autuantes a consideraram como despesa indedutível, conforme consta do Termo de Verificação, fl. 129, no valor de Cr\$ 749.266.641,49.

Do mesmo modo, se deu com crédito na conta passiva nº. 2.02.02.002.001-002 – 'Credores pela venda de imóveis - Construtora Villa Del Rey', com débito à conta de despesa, foi tomada, de ofício, como despesa indedutível, constante do Termo de Verificação, fls. 128/129, no valor de Cr\$ 424.456.641,89.

O impugnante se reporta as contestações trazidas aos autos, para os itens 3.3.2.2 e 3.3.2.3, cujo fundamento recaí na 'futura' apresentação da documentação probante da retidão dos seus registros.

A atuada não consegue provar convincentemente com documentação hábil e idônea, a exemplo do instrumento contratual que previsse a atualização monetária do débito, de modo a enquadrá-la como despesa necessária à manutenção da fonte produtora.

A fiscalização agiu corretamente ao considerar despesa indedutível, as variações passivas que não foram comprovadas, por onerar negativamente o resultado do período. Mantida, pois a autuação nos valores já apontados, respectivamente, de Cr\$ 749.266.641,49 e Cr\$ 424.456.641,89."

d) Recurso voluntário

Inicialmente, a empresa reitera os argumentos da impugnação e o que consta do Item 3.3.2.2 do Item 4 do Auto de Infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Tendo em vista o disposto na parte transcrita da decisão de primeira instância, a elucidação do caso, de forma favorável à empresa, se prende unicamente à apresentação de elementos que comprovem a necessidade da despesa.

A empresa junta ao presente processo parte dos documentos, que comprovarão todas as alegações por ela apresentadas, através da pasta 01/01 correspondente ao Itens 2.3.2.1 e 2.3.2.2, devendo apresentar o restante da documentação ao longo do trâmite processual.

Ante isso, a recorrente solicita seja dado provimento ao recurso, de forma a exonerá-la, integralmente, da exigência contida nessa parte do lançamento.

e) Fundamentação do Voto

A irregularidade descrita no auto de infração nestes dois itens é idêntica à dos itens 3.3.2.2. e 3.3.2.3, referentes ao período-base de 1991, apreciados nos itens XXIII e XXIV deste voto, cuja fundamentação, a seguir transcrita aqui se aplica integralmente:

**Nestes dois itens a matéria tratada refere-se a glosa de despesas de variação monetária passiva em face da falta de apresentação de documentos que comprovassem a efetividade das operações, bem como a incidência de atualização monetária sobre as obrigações.*

Somente na fase recursal a contribuinte trouxe ao processo os contratos, aditivos, planilhas de cálculos e esclarecimentos pormenorizados acerca das operações e seus procedimentos contábeis.

Tendo procedido minuciosa análise na farta documentação, especialmente pelo fato de que a fiscalização e a autoridade julgadora de primeira instância não tiveram oportunidade de fazê-lo, formei convicção que parte de tais despesas eram necessárias (dedutíveis) e que estão perfeitamente comprovadas, conforme pelos motivos aduzidos a seguir:

- em relação à obra 'Amazonas Shopping', a contribuinte apresentou os documentos de fls. 30.227 a 30.295, 31.274 a 31.432, e fls. 01/02 da pasta 01 do Protocolo 19, incluindo contratos, aditivos, planilhas de cálculos, cópias de lançamentos contábeis e notas fiscais de fatura de serviços, tudo capeado pelas notas explicativas de fls. 31.270 a 31.273. Em síntese temos que a obra foi contratada a preço certo (contrato às fls. 31.423), com cláusula de reajustamento monetário (fls. 31.425), sendo que os pagamentos seriam feitos a partir de medições mensais (fls. 31.426). Por meio de aditivo contratual (fls. 01, pasta 01, protocolo 19) foi estipulado que o contratante poderia fornecer adiantamentos financeiros à contribuinte, os quais também deveriam ser corrigidos. Nas notas fiscais de faturamento, às fls. 31.286 a 31.315, verifica-se que houve reajustamento das parcelas, cujas receitas foram



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

devidamente contabilizadas, estando plenamente justificado o reajuste dos adiantamentos fornecidos pela contratante;

- quanto à obra 'Residencial Graciliano Ramos', a contribuinte alegou que contrato de mútuo assinado com a Construtora Lima Araújo também previa a incidência de correção monetária, entretanto não apresentou tal contrato, tampouco comprovou que as parcelas recebidas da obra também seriam sujeitas a reajustamento, enfim, nenhum documento foi anexado ao recurso para a comprovação do alegado. Desta forma, há que ser mantida a glosa do valor de Cr\$ 22.076.781,40;

- relativamente ao débito para com a Construtora Villa Del Rey Ltda., referente a compra de um imóvel, a prazo, o contrato de fls. 30.319 a 30.323, que aliás foi registrado em cartório, prevê indexação em 'VRF'. Todos os pagamentos estão devidamente comprovados às fls. 30.326 a 30.335 e 31.475 a 31.491. Portanto, o lançamento das despesas de variação monetária passiva quanto a esta operação está plenamente justificável, devendo ser afastada a glosa."

Portanto, deve ser dado provimento parcial ao recurso quanto ao item 2.3.2.1, para excluir da tributação a importância de Cr\$ 722.499.385,75, referente a obra "Amazonas Shopping", cujo contrato foi apresentado. Mantendo-se a glosa relativa ao "Res. Graciliano Ramos" por falta de apresentação das provas.

Quanto ao item 2.3.2.2 deve ser dado provimento integral ao recurso, afastando a glosa de Cr\$ 424.456.641,89, posto que a operação com a Construtora Villa Del Rey foi suficientemente comprovada.

XLVIII - ITEM 2.4.1 - SUPERESTIMAÇÃO DE CUSTOS NÃO OPERACIONAIS

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No início do período-base de 1990 a fiscalizada tinha, em estoque, 127.500 gramas de ouro, ativo financeiro, provenientes de aquisições feitas no ano-base de 1988, assim distribuídas:

Quantidade	Data Aquisição	Valor Unit. BTN
80.000	29/08/88	21,1060
47.500	01/09/88	18,4072

A conta de registro dessas aplicações recebeu, até 30/09/90, registros de correção monetária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Em 30/09/90 foi efetuada a venda de 100.000 gramas de ouro, tendo sido registrada a baixa pelo custo total de Cr\$ 127.481.980,75, debitado à conta 'Outras Despesas Financeiras - Diversas'.

Assim sendo, o custo relativo à baixa foi recalculado para Cr\$ 12.205.032,36, pelos critérios da legislação, resultando na superestimação de custo no valor de Cr\$ 115.276.948,39.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º., 317 e parágrafos; e 387 inciso I do RIR/80.

b) Impugnação

Segundo a interessada, o método PEPS foi usado pela fiscalização na avaliação dos seus estoques de ouro em desacordo com a legislação vigente, no caso a IN-SRF nº. 45/90.

Assim sendo, sugere o cancelamento desta exigência ou, "no mínimo, efetuem a necessária revisão dos cálculos efetuados de maneira a que seu valor seja adequado ao que dispõe o Ato Normativo retrocitado."

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Com relação a este item, a fiscalização recalculou os valores do estoque de ouro (ativo financeiro), em 31/12/88, bem como a baixa de parcela deste ativo ocorrida em 27.09.90, redundando na glosa de custo superestimado, no valor de Cr\$ 115.276.948,39, consoante Termo de Verificação, fls. 137/138 e Quadro Demonstrativo nº. 2.17, fl. 396.

O contribuinte alega impropriedade no método de avaliação aplicado pelo fisco (PEPS), assim como erro no BTNF utilizado para recalculo do custo. Cita a IN-SRF nº. 45/90, que dispõe sobre os anexos da Declaração de Rendimentos IRPF, matéria esta, diversa da presente.

A elucidação da lide encontra guarida nas disposições das Leis nºs. 7.766/89; 7.799/89 e 8.024/90, bem como, nas Instruções Normativas nºs. 41/88 e 109/89.

Não assiste razão ao contribuinte quanto à sua contestação, no tocante à avaliação em 31.12.88, feita de ofício, com base na IN-SRF nº. 41/88 (utilização do método - PEPS).

Apesar da IN-SRF nº. 109/89, ter alterado o método de avaliação de PEPS para Custo Médio, como não houve nenhuma operação (aquisição/baixa), o saldo em 31/12/89, permaneceu inalterado. Neste particular, não se pode falar em 'impropriedade' do método de avaliação utilizado pelo Fisco.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Todavia, houve equívoco fiscal na aplicação do BTNF, quando do recálculo do custo do bem baixado, ora retificado.

Com as aquisições feitas em 31/05/90 e 30/06/90, a avaliação pelo custo médio provoca as alterações que lhes são inerentes. Em decorrência, efetuamos os cálculos devidos, consoante demonstrativo abaixo, gerando um custo superestimado no valor de Cr\$ 584.290,03."

d) Recurso voluntário

Segundo a recorrente, conforme demonstrado na Pasta 01/01 anexo do Item 2.4.1, ainda persistem erros na apuração do estoque de ouro. Contemplando-se esses erros materiais, o custo de ouro contabilizado pela autuada é inferior ao valor apurado corretamente na baixa - venda.

e) Fundamentação do Voto

Este item trata custo de aquisição de ouro ativo financeiro para apuração de ganho de capital.

Na impugnação a contribuinte reivindicou a apuração pelo método PEPS, apontando também erro de cálculo pela fiscalização.

A decisão de primeira instância confirmou a apuração do ganho pelo custo médio, fundamentando corretamente na legislação do imposto, o que aliás não mereceu reparos na apreciação do recurso *ex officio*. Todavia, a fiscalização realmente cometeu erros de cálculos pelo que foi exonerado grande parte do valor tributável, restando Cr\$ 584.290,03.

Agora, no recurso voluntário, nas razões adicionais de fls. 30.456 a 30.458, a contribuinte aponta outros dois erros materiais na apuração fiscal. O primeiro quanto ao estoque de ouro em 31/12/88, que seria de 137.500 gramas ao invés de 127.500; o segundo quanto ao custo das aquisições de junho de 1990 que seria 2.649.604 BTNf e não 2.273.588 BTNf, conforme considerado pela fiscalização no demonstrativo de fls. 396 (PO). Para comprovar os erros a contribuinte anexa os documentos de fls. 30.459 a 30.527.

A primeira diferença apontada, a do estoque existente em 31/12/88 torna-se irrelevante ao verificar-se que o contribuinte utilizou o valor de Ncz\$ 6,92 para conversão de OTN para BTN, quando oficialmente houve um expurgo e este valor baixou para Ncz\$ 6,17.

Todavia, a segunda divergência apontada, quanto ao custo das aquisições efetuadas em junho de 1990, realmente existiu sendo facilmente explicável. Ocorre que as aquisições ocorreram nos dias 01, 04, 05, 06 e 11 de junho de 1990, conforme notas de negociação às fls. 30.521 e 30.527. No cálculo do custo médio a fiscalização e a DRJ con-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

sideraram todos as aquisições do mês de junho como realizadas no dia 30. Assim o BTNF utilizado para o cálculo foi de Cr\$ 48,2057. Os BTNF corretos seriam, Cr\$ 43,9793, Cr\$ 44,0762, Cr\$ 44,1733, Cr\$ 44,2707 e Cr\$ 44,5639, respectivamente. Utilizando-se os BTNFs corretos o custo médio dessas aquisições eleva-se de 18,3219 BTNF para 22,0820 BTNF.

Recalculei o custo médio de aquisição do ouro da contribuinte, alterando apenas os valores das aquisições de junho de 1990, consoante planilha a seguir, apurando o valor de 21,0603 BTNF de custo médio e Cr\$ 136.606.521,57 de custo total na venda das 100.000 gramas em 27/09/90, ou seja, valor superior ao custo de Cr\$ 127.481.980,75 apropriado pela contribuinte.

Data	Histórico	Quantidade (gramas)	Preço total Cr\$	Valor BTNF	Preço Total BTNF	Custo Unitário BTNF	Custo Médio BTNF
31/12/88	Saldo	80.000	-	-	1.688.480,00	21,1060	
31/12/88	Saldo	47.500	-	-	874.342,00	18,4072	
31/05/90	Aquisição	20.000	19.200.000,00	43,4980	441.399,60	22,0700	
01/06/90	Aquisição	10.000	9.640.000,00	43,9793	219.194,03	21,9194	
04/06/90	Aquisição	10.000	9.690.000,00	44,0762	219.846,54	21,9847	
05/06/90	Aquisição	20.000	19.598.541,60	44,1733	443.673,93	22,1837	
06/06/90	Aquisição	30.000	29.310.000,00	44,2707	662.063,17	22,0688	
11/06/90	Aquisição	30.000	29.297.500,00	44,5639	657.426,75	21,9142	
subtotal		247.500			5.206.426,02		21,0361
Data	Histórico	Quantidade (gramas)	Custo médio do estoque(BTNF)	Valor do BTNF	Custo total BTNF	Custo total Cr\$	
27/09/90	Venda	100.000	21,0361	64,9392	2.103.606,47	136.606.521,57	

Diante do exposto há que ser dado provimento ao recurso voluntário quanto a este item.

XLIX - ITEM 3.6.1 - EXCLUSÃO A MAIOR DO LUCRO INFLACIONÁRIO

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Em 31/12/91 a empresa apurou saldo credor de correção monetária no valor de Cr\$ 19.384.401.953,00, conforme linha 17 do quadro 13 da DIRPJ/92 (cópia às fls. 1.243 - PO).

Ao preencher o anexo 2 da mesma declaração a contribuinte incluiu na linha 01, quadro 05, o valor de Cr\$ 21.362.115.397,00, a título de saldo credor da correção monetária, tendo apurado lucro inflacionário no mesmo valor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Desta forma a empresa excluiu indevidamente a título de lucro inflacionário o valor de Cr\$ 1.977.713.444,00.

Entretanto, em virtude da aplicação do percentual de realização sobre o valor majorado (30,03%), ocorreu subavaliação do lucro real pelo valor líquido de Cr\$ 1.383.824.100,00.

Enquadramento legal: artigos 362, 363, 388 inciso II do RIR/80; artigos 21, 22 e 23 da Lei nº. 7.799/89.

b) Impugnação

A interessada, considerando corretos os valores adotados nos cálculos de diferimento e de realização do lucro inflacionário do período-base de 1991, alega que:

"O saldo da conta transitória de correção monetária de balanço foi indevidamente acrescido do valor do resultado da correção monetária determinado pelo art. 3º., da Lei nº. 8.200 de 1991";

"Esse valor computado no resultado da correção monetária ordinária ao período-base de 1991, ocasionou a redução do saldo da conta de Cr\$ 21.362.115.397,00 para Cr\$ 19.384.401.953,00"; e

"A redução do saldo pelos efeitos da correção prevista no art. 3º. da Lei nº. 8.200/91, era incabível, pois o mesmo artigo somente admitia efeitos fiscais a partir do período-base de 1993."

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Verifica-se, neste item, uma redução da base tributável (lucro real), oriunda da exclusão a maior do lucro inflacionário do exercício, conforme descrição constante do Termo de Verificação, fls. 193/194.

A autuada discorda da exigência tributária sob a alegação de que o valor majorado deste lucro advém da aplicação do disposto no art. 3º. da Lei nº. 8.200/91.

O citado dispositivo prevê:

"A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras relativa ao período base de 1990, que corresponde à diferença verificada no ano base de 1990, entre a variação do Índice de Preço ao Consumidor - IPC e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

II - será computada na determinação do lucro real, a partir do período base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor.'

Esta mesma regra esta consubstanciada no artigo 38, do Decreto nº. 332/91.

O contribuinte traz à baila, o mencionado dispositivo legal, que contrariamente, ao seu pleito, respalda o procedimento fiscal, pelas razões abaixo relacionadas.

Consta no Manual de Orientação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - MAJUR, a orientação para preenchimento do Anexo 2 - Quadro 5, item 01 - Saldo Credor da Conta de Correção Monetária, a indicação de transporte, para este item, do valor constante do Quadro 13, item 17, do Formulário I. Explica ainda que:

'O resultado da correção monetária, quando se tratar de saldo credor (Decreto 332/91, art. 38, II) bem como a parcela de correção monetária do lucro inflacionário a tributar correspondente ao período de 1989, pela diferença da variação do IPC e do BTNF, no período-base de 1990, serão controlados em folha própria da parte 'B' do LALUR e computados a partir de 1993, no cálculo do lucro inflacionário realizado (IN SRF 125/91, item 5).'

Quanto ao preenchimento do Quadro 14, item 16 (lucro inflacionário do período base - parcela diferível), o MAJUR orienta que se transporte para este item o valor do item, acima mencionado, do Anexo 2.

No presente caso, o item 17 do Quadro 13, Form. I/DIRPJ apresenta o valor de Cr\$ 19.384.401.953,00, relativo ao saldo credor da correção monetária do exercício que deveria ser transportado para o Anexo 2, no item 01, do Quadro 5, como também, para a linha 16, do Quadro 14.

O contribuinte ao informar, no referido Anexo 2, o saldo credor de correção monetária, majorou-o para Cr\$ 21.363.115.397,00; este mesmo valor foi levado para o item 16, do Quadro 14, causando, desse modo, reflexo negativo na parcela de exclusão do lucro real, diminuindo-o. Como o procedimento errôneo da autuada gerou, também, um valor a maior na realização do lucro inflacionário, a fiscalização efetivou a devida compensação, motivando a redução do lucro real, na importância de Cr\$ 1.383.824.100,00.

Como se depreende, a razão da majoração do lucro inflacionário, ora examinado, advém da correção monetária da diferença IPC-BTNF, como esclarecido pelo próprio contribuinte. Ocorre que, conforme disposição legal, o cômputo deste diferencial deverá apresentar os seus reflexos a partir de 1993.

Logo, as alegações do impugnante carecem de amparo legal para a sua recepção pois as exclusões permitidas para cálculo do lucro real são as expressamente auto-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

rizadas por lei, não estando, neste bojo, a importância a maior de Cr\$ 1.977.344,00, relativa a exclusão do lucro inflacionário diferível, pleiteada pelo reclamante.

Face ao exposto, decido pela manutenção integral do presente item, por infringência aos dispositivos legais citados na peça de autuação, no valor de Cr\$ 1.383.824.100,00."

d) Recurso voluntário

Inicialmente, a empresa reitera os argumentos da impugnação.

Apresenta, ainda, os argumentos que a seguir transcrevo:

"Data vênia', nem os agentes fiscais nem o Julgador de Primeira Instância, a nosso ver, entenderam completamente o problema. Senão vejamos:

O art. 3º. da Lei nº. 8.200, de 1991, pelo menos nesse caso, ao contrário do que alegam, respalda o procedimento da empresa, pois determina que a correção monetária pela diferença IPC-BTNF só produzirá efeitos no lucro real a partir de 1993.

Ora, no presente caso, a correção monetária pela referida diferença de Índices apresentou saldo devedor em montante equivalente ao que foi majorado na apuração do lucro inflacionário a ser diferido, ao passo que a correção monetária do próprio período-base apresentara saldo credor.

Tendo em vista que ambos os valores foram escriturados em uma mesma conta, a conta transitória de correção monetária, o saldo final desta última resultou diminuído pelo saldo devedor da correção pela diferença de índice.

Ante esse fato e o comando do dispositivo legal acima mencionado, se a empresa não adotasse o procedimento que adotou estaria fazendo com que a correção pela diferença de Índices produzisse efeitos já naquele ano, o que fora proibido.

Por outro lado, os formulários para a declaração de rendimentos daquele período-base não continham linhas separadas para a indicação de saldos de natureza contrária, um devedor e outro credor, como no presente caso.

Assim, é de se perguntar: que outro procedimento poderia a empresa adotar para observar, como o fez, o comando do art. 3º. da Lei nº. 8.200, de 1991?

A resposta é óbvia, e uma só, proceder como procedeu.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Com a finalidade de facilitar o entendimento, a recorrente está juntando ao presente Recurso os documentos constantes da pasta 01/01 correspondente ao Anexo 3.6.1, que demonstram a veracidade de suas alegações."

e) Fundamentação do Voto

Neste item a matéria tributada versa sobre exclusão a maior do lucro inflacionário no ano-base de 1991 no valor de Cr\$ 1.383.824.100,00, em face de procedimentos relacionados com a diferença IPC x BTNF de que trata a Lei nº. 8.200/91 e o Decreto nº. 332/91.

A contribuinte afirma que seu procedimento está correto, trazendo detalhados esclarecimentos nas razões complementares do recurso voluntário às fls. 31.827 a 31.830, acompanhada dos documentos de fls. 31.831 a 31.891. A decisão de primeira instância concluiu que o reflexo no Lucro Real tributável (redução) obtido pela contribuinte com seu procedimento somente poderia ser aproveitável a partir do ano-calendário de 1993 (Lei nº. 8.200/91).

Na verdade, conforme demonstrado pela contribuinte às fls. 31.828/31.829, o saldo da conta de correção monetária do balanço, no valor de Cr\$ 19.384.401.935,00, está reduzido pelos efeitos da correção monetária da diferença IPC x BTNF, que segundo o artigo 39 do Decreto nº. 332/91, não deveria afetar o lucro real do exercício de 1991. Esses efeitos deveriam ser diferidos via LALUR para o ano de 1993, o que foi feito pela contribuinte através de exclusão na Parte "A" do LALUR (anexo às fls. 44/45).

Neste sentido já decidiu esta Câmara, no Acórdão nº. 103-19.094, sessão de 10/12/97, cuja ementa transcrevo a seguir:

"CORREÇÃO MONETÁRIA DOS ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO - O ajuste determinado pelo art. 39, § 1º. do Decreto nº. 332/91 (adição ao lucro líquido do exercício da parcela de depreciação correspondente à diferença IPC/BTNF/90) há de ser pelo seu valor atualizado monetariamente sob pena de distorcer o sistema de correção monetária das demonstrações financeiras e a base de cálculo do imposto."

Portanto, a contribuinte logrou comprovar que o valor do lucro inflacionário do ano base de 1991, expurgado do efeito da diferença IPC x BTNF, era mesmo de Cr\$ 21.362.115.397,00.

Por fim, é relevante ressaltar que ainda que parem dúvidas quanto à correção do procedimento da contribuinte em 1991, a jurisprudência consolidada desta Câmara é no sentido de que os efeitos da diferença IPC x BTNF de 1990 podem ser reconhecidos deste o balanço de 31/12/91, consoante decido no Acórdão nº. 103-18.606, sessão de 13/05/97, cuja ementa transcrevo a seguir.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

"CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - EXERCÍCIO DE 1991 - O índice legalmente admitido para efeito da correção monetária das demonstrações financeiras no ano de 1990, incorpora a variação do IPC, vez que o valor do BTN Fiscal, no primeiro dia útil de cada mês, deveria corresponder ao valor do Bônus do Tesouro Nacional - BTN - atualizado monetariamente para este mesmo mês, de conformidade com o § 2º. do Art. 5º. da Lei nº. 7.777, de 19 de junho de 1989, que estabeleceu, imperativamente, que o valor do BTN deveria ser atualizado mensalmente pelo IPC. A adoção desta regra compatível com a legislação vigente à época de sua utilização desautoriza exigência que pretenda penalizar tal procedimento."

Diante do exposto há que ser dado provimento ao recurso voluntário quanto a este item.

L - ITEM 1.3.1.1 - POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO, "INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO" E POSTERGAÇÃO DE RECEITAS CONTABILIZADAS COMO ADIANTAMENTOS DE CLIENTES, BAIXADOS EM PERÍODO-BASE POSTERIOR AO DO RECEBIMENTO.

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

A fiscalizada baixou valores registrados em "Adiantamento de Clientes" em período-base posterior ao do recebimento, tendo como contrapartida contas do ativo ou de receita. A seguir são discriminadas as contas de "Adiantamentos de Clientes" nas quais ocorreu tal procedimento:

- Pirelli da Bahia - no curso do período-base de 1989 foram registrados adiantamentos no valor de NCz\$ 2.770.235,53, baixados em 28/02/90, tendo como contrapartida a conta "Faturas a Receber - Pirelli";

- RIPASA S.A. - Bahia Sul Celulose - no curso do período-base de 1989 foram registrados adiantamentos no valor de NCz\$ 3.544.366,59, baixados em 30/06/91, tendo como contrapartida a conta "Receita de Obras - RIPASA";

- DNER - no curso do período-base de 1989 foram registrados adiantamentos no valor de NCz\$ 4.763.666,18, baixados em 31/01/90, tendo como contrapartida as contas "Faturas a Receber - Jeremoabo e Morrinhos", obras executadas para o DNER, cujo saldo em 31/12/89 era zero, indicando que os valores baixados referiam-se a receitas contabilizadas no período seguinte;

- FURNAS - no curso do período-base de 1989 foram registrados adiantamentos no valor de Cr\$ 5.487.908,21, baixados em 1990, tendo como contrapartida, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

parte, a fatura nº. 189, emitida e regularmente contabilizada em 28/02/90, no valor de Cr\$ 1.089.433,54 e diretamente à conta "Receita de Obras – Furnas", pelo saldo.

Tal procedimento gerou postergação do imposto incidente sobre as receitas postergadas no valor de NCz\$ 15.566.176,51, tendo em vista que nenhum esclarecimento foi apresentado comprovando que o registro no passivo correspondesse efetivamente a adiantamento e não a serviços já medidos e faturados posteriormente.

Enquadramento legal: art. 155, 157 e §1º., 171 a 173, 280, 281 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

A fiscalizada contesta a autuação, alegando que os adiantamentos recebidos de clientes, por si só, não podem gerar apropriação de resultados, por não ser uma receita disponível, mas sim, uma exigibilidade, uma vez que traz consigo uma contraprestação futura, a se realizar, impeditiva da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A argumentação supra, segundo ela, tem guarida nos arts. 280 a 282 do RIR/80 e na IN-SRF nº. 21/79.

c) Decisão da DRJ em Salvador

**Relativamente a esse item, a acusação é de que a fiscalizada postergou o reconhecimento de receitas, através do seu lançamento, no curso do período-base 1989, nas contas de adiantamentos de clientes das empresas Pirelli da Bahia, Ripasa S/A, DNER e FURNAS, cujos valores foram baixados em 1990 e 1991, quando foram reconhecidos como receita.*

A defesa apresentada é no sentido de que tais parcelas são, efetivamente, adiantamentos recebidos de clientes, que, por si só, não podem implicar no reconhecimento de receitas, de vez que não configuram uma receita disponível, mas apenas uma exigibilidade, e que a apropriação de resultados está limitada aos ditames dos artigos 280 a 282 do RIR/80 e da IN SRF nº. 21/79.

Nos casos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pre-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, os resultados serão computados, efetivamente, de acordo com os artigos 280 (prazo de execução superior a um ano) e 281 (prazo de execução inferior a um ano) do RIR/80, sendo que a tributação poderá ser diferida nos casos de contratos firmados com pessoas jurídicas de direito público (art. 282), devendo a empresa, porém, conforme determina o artigo 165 do mesmo regulamento, manter em boa ordem e guarda os documentos atinentes às obras executadas, tais como os contratos de execução, as respectivas medições do andamento das obras, o laudo de recebimento das mesmas, etc., de forma a possibilitar ao fisco a verificação da normalidade dos resulta-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

dos apropriados e sua adequação à legislação correspondente, inclusive quanto à época de sua apropriação.

Quando intimada a apresentar tais documentos (intimação nº. 31 - fls. 740/759), a fiscalizada limitou-se a afirmar, não haver localizado, mas que os anexaria ao processo assim que os encontrasse (fl. 1.090), o que não fez até o momento, mais de um ano após.

A questão, aqui, é documental e não conceitual. A empresa procedeu a baixa de valores relativos a adiantamento de clientes, em período posterior ao do recebimento, em contrapartida a contas de Ativo ou Receita(obras: Pirelli da Bahia, RIPASA S/A e Furnas)

Quanto a obra DNER, foi verificado que o saldo de 'Faturas a Receber', em 31.12.89 era zero

Apesar das oportunidades que teve, tanto na fase de fiscalização como de defesa, a autuada não apresenta documentos que demonstrem que as receitas, em questão, se referem a resultados do período base de 1990.

Como nada ficou comprovado, de modo a elidir a autuação, outro caminho não resta ao Julgador, senão o de manter a exigência correspondente à postergação do reconhecimento da receita no valor de NCz\$ 15.566.176,51."

d) Recurso voluntário

Segundo a recorrente, aplicam-se a esse item os mesmos argumentos do Item 1.1.1.1.

Alega, ainda que, ao longo do processo juntará a documentação comprobatória da correção dos procedimentos adotados pela empresa e que, em se tratando de mera postergação, há de se considerar o lançamento indevido, por não causar nenhum prejuízo ao Fisco, como sobejamente provado no Item "CONSIDERAÇÕES GERAIS" (*transcritas ao final do "item LVI - 2.7.4.1" do presente voto*) na parte relativa à "Caracterização da Postergação/Inobservância do Regime de Competência".

e) Fundamentação do Voto

Conforme fundamentado no item "XXVII" deste voto, o procedimento para apuração e exigência do crédito tributário sobre o imposto postergado no auto de infração está incorreto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Sendo assim, é desnecessário qualquer abordagem quanto ao mérito da matéria aqui tratada, restando dar provimento integral ao recurso voluntário para afastar a tributação deste item.

LI - ITEM 2.7.1.1 - POSTERGAÇÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - CAUÇÕES E RETENÇÕES CONTRATUAIS - CASAS SENDAS (RJ)

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

A conta nº. 1.01.02.005.026.001 – "Cauções e Retenções Contratuais - Casas Sendas – RJ", registrava, em 31/03/90, saldo devedor de Cr\$ 1.696.907,40, que representava, em valores originais, as retenções sofridas pela fiscalizada.

Em 31/05/90 foi registrado a crédito dessa conta, com o histórico de "valor conf. Recibo", no valor de Cr\$ 6.615.312,26, o que ocasionou saldo credor a partir daquela data no valor de Cr\$ 4.918.404,86.

Em 31/01/91, foi registrado débito de igual valor, zerando o saldo da conta, com o histórico de "valor CM dos recebimentos".

Tal procedimento caracteriza a postergação da receita de variação monetária ativa imputável ao período-base de 1990, com a conseqüente postergação do imposto incidente sobre o valor de Cr\$ 4.918.404,86.

Enquadramento legal: art. 155, 157 e §1º., 171 a 173, 280, 281 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Neste item, consoante a interessada, "aplicam-se as reivindicações de correção monetária do patrimônio líquido, que resultou reduzido, pelo não cômputo do referido valor, cujo ajuste caberia às autoridades autuantes proceder, aplicando, posteriormente a correção monetária do período e deduzindo o valor encontrado da base de tributação do período-base seguinte ao da adição, ou seja, 1990."

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Conforme exposto nesse item, a fiscalização apurou postergação de receita de variação monetária, tendo em vista que a parcela de Cr\$ 4.918.404,86 que a fiscalizada recebeu no ano de 1990, atinente à atualização monetária de cauções e retenções contratuais, foi reconhecida como receita apenas no período-base seguinte, tendo ficado registrada no balanço encerrado em 31/12/90 a crédito da conta 'Cauções e Retenções Contratuais - Casas Sendas - RJ'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Na defesa apresentada, a impugnante reconhece, implicitamente, a existência da postergação apontada pelo fisco, reclamando, apenas, quanto aos efeitos da postergação sobre o patrimônio líquido e, em consequência, na apuração da correção monetária do balanço nos exercícios seguintes. Tal reclamação não se justifica, como se demonstra adiante, nas considerações gerais feitas no item LVI, desta decisão.

Desta forma, mantém-se a exigência correspondente à postergação do reconhecimento da receita de Cr\$ 4.918.404,86."

d) Recurso voluntário

Preliminarmente, cumpre ressaltar a total ilegalidade da autuação, tendo em vista que o caso aqui tratado se refere a "Cauções e Retenções Contratuais", realizadas por clientes de obras e destinadas à garantia de cobertura de possíveis, futuros e incertos problemas com as respectivas obras, o que tornam tais parcelas indisponíveis, jurídica e economicamente, para a recorrente, aplicando-se, assim, a regra dos arts. 116, II, e 117, I, do CTN, suspendendo a ocorrência do fato gerador.

A título de prova, afirma que apresentará ao longo do processo a documentação probante dos procedimentos adotados pela empresa.

Por fim, alega que, em se tratando de postergação, também deverão ser observadas as comprovações quanto a inexistência de matéria tributável para tais casos, constantes do item "CONSIDERAÇÕES GERAIS" (transcritas ao final do "item LVI - 2.7.4.1" do presente voto) na parte relativa à "Caracterização da Postergação/Inobservância do Regime de Competência".

e) Fundamentação do Voto

Conforme fundamentado no item "XXVII" deste voto, o procedimento para apuração e exigência do crédito tributário sobre o imposto postergado no auto de infração está incorreto.

Sendo assim, é desnecessário qualquer abordagem quanto ao mérito da matéria aqui tratada, restando dar provimento integral ao recurso voluntário para afastar a tributação deste item.

LII - ITEM 2.7.1.2 - POSTERGAÇÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - CAUÇÕES E RETENÇÕES CONTRATUAIS - ETENO II E RESID. GRACILIANO RAMOS

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

As contas 1.01.02.005.010.001 – “Cauções e Retenções Contratuais - Eteno II” e nº. 1.01.005.028.002 – “Cauções e Retenções Contratuais - Residencial Graciliano Ramos”, registraram, no curso do período-base de 1990, retenções sofridas pela fiscalizada, em seus valores originais.

Ambas as contas tiveram seus saldos zerados no período-base seguinte, com reconhecimento da variação monetária recebida.

Dessa forma caracteriza-se a postergação da variação monetária apropriável ao período-base de 1990, calculada pela variação dos BTNF, tendo sido utilizado seu valor médio mensal para transformação dos valores registrados a cada mês. Ressalte-se que do total apurado de Cr\$ 65.099.387,56 será abatido o valor de Cr\$ 6.424.617,44, registrado a título de encargos na conta “Eteno II”, em 31/12/90, conforme registro às fls. 2.344 do Razão, caracterizando-se a postergação de receita no valor de Cr\$ 58.674.770,12.

Enquadramento legal: art. 155, 157 e §1º., 171 a 173, 280, 281 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

A atuada discorda deste item, uma vez que, quanto aos cálculos de correção monetária das retenções contratuais, se ignorou “os índices de contratação legalmente constituídos, ou seja, os autuantes elegeram, arbitrariamente, como indexador dos contratos o valor médio do BTNF.”

Acrescenta ainda que o Fisco determinou, também arbitrariamente, que “as retenções, efetuadas em cada mês, deveriam ser convertidas em quantidades de BTNF, pelo seu valor médio em cada mês, não se importando se tal procedimento guardava relação ou não com a data em que ocorreram os eventos.”

c) Decisão da DRJ em Salvador

“Nesse item, a exigência é de postergação de imposto, em face de que a atuada deixou de reconhecer, no período-base 1990, a receita correspondente à variação monetária ativa incidente sobre as cauções e retenções registradas nas contas ‘Cauções e Retenções Contratuais - Eteno II’ e ‘Cauções e Retenções Contratuais - Residencial Graciliano Ramos’, as quais tiveram seus saldos zerados no período-base seguinte, com reconhecimento de correção monetária recebida.

A atuada, por sua vez, confirma que os valores das retenções eram recebidos de volta atualizados monetariamente, ao afirmar, em sua peça de defesa, que ‘os cálculos de correção monetária das retenções contratuais ignoraram os índices de contratação legalmente constituídos’.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Na defesa apresentada, aliás, a impugnante restringe-se em reclamar contra a utilização do BTNF como indexador e contra a conversão das retenções pelo BTNF médio do mês sem levar em conta a data em que ocorreram os eventos. Não apresenta, porém, os demonstrativos e documentos necessários à confirmação das variações calculadas com base nos contratos firmados, como, diga-se a propósito, vem procedendo no decorrer de todo o processo, sempre sonogando a apresentação dos documentos que embasam os lançamentos registrados na escrituração comercial.

Assim, afigura-se correto o procedimento adotado pela fiscalização, ao calcular as variações monetárias apropriáveis no período-base 1990 através da utilização dos mesmos índices previstos na legislação fiscal para a correção do balanço das pessoas jurídicas.

Mantém-se, desta forma, a exigência relativa à postergação do reconhecimento da receita de Cr\$58.674.770,12."

d) Recurso voluntário

Inicialmente, a empresa reitera os argumentos da impugnação. Traz também os argumentos adicionais, abaixo transcritos:

"A citada autoridade não levou em consideração argumento específico, apresentado na fase impugnatória, quando se prova que os autuantes adotaram, para fins de determinação da base tributável, a média da variação do BTNF, sem nenhuma base legal ou mesmos contratual, aqui repetindo-se a constante arbitrariedade e, por que não dizer, o comodismo daqueles fiscais, o que por si só é bastante para tornar ilegal a autuação.

Vale ressaltar, que o mais gritante nesse item, diz respeito ao erro no cálculo da variação monetária procedido pelos Auditores Fiscais, onde, nos meses de fevereiro a junho de 1990, converteram a movimentação desses meses pela BTNF de janeiro de 1990, o que ocasionou uma superestimação da variação monetária ativa, penalizando a atuada.

Estamos anexando na pasta 01/01 correspondente ao item 2.7.1.2, o Quadro Demonstrativo da correção monetária procedida a maior no valor de Cr\$ 32.732.205,78 devendo entregar ao longo do processo outras documentações que comprovam o procedimento da empresa. Solicitamos aos senhores Conselheiros que seja retirada da tributação a importância indevida, bem como sejam revisados os cálculos de postergação conforme demonstrado nas páginas correspondentes ao item 'CONSIDERAÇÕES GERAIS' (transcritas ao final do "item LVI - 2.7.4.1" do presente voto) na parte relativa à 'Caracterização da Postergação/Inobservância do Regime de Competência'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Ante o exposto, a recorrente solicita seja dado provimento ao Recurso, de forma a exonerá-la, integralmente, da exigência contida nessa parte do lançamento."

e) Fundamentação do Voto

Conforme fundamentado no item "XXVII" deste voto, o procedimento para apuração e exigência do crédito tributário sobre o imposto postergado no auto de infração está incorreto.

Sendo assim, é desnecessário qualquer abordagem quanto ao mérito da matéria aqui tratada, restando dar provimento integral ao recurso voluntário para afastar a tributação deste item.

LIII e LIV - ITENS 1.3.4.1 e 2.7.4.2 - DESPESAS ANTECIPADAS/SEGUROS

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Item 1.3.4.1 - Postergação do pagamento do imposto caracterizada por apropriação de despesas com seguros debitadas na conta nº. 3201020065-1 – "Seguros", com inobservância do regime de competência dos exercícios, tendo em vista que os prazos das respectivas apólices abrangem os anos base de 1989 e 1990. Valor Tributável: NCz\$ 83.881,19.

Item 2.7.4.2 - Postergação do pagamento do imposto caracterizada por apropriação de despesas com seguros debitadas na conta 3.02.01.001.001.030 – "Seguros", com inobservância do regime de competência dos exercícios, tendo em vista que os prazos das respectivas apólices abrangem os anos base de 1990 e 1991. - Valor Tributável: Cr\$ 18.591.470,46.

Enquadramento legal: art. 155, 157 e §1º., 171 a 173 e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

De acordo com a interessada, quanto a estes itens, "aplicam-se as reivindicações de correção monetária do patrimônio líquido, que resultou reduzido, pelo não cômputo do referido valor, cujo ajuste caberia às autoridades autuantes proceder, aplicando, posteriormente a correção monetária do período e deduzindo o valor encontrado da base de tributação do período-base seguinte ao da adição, ou seja, 1990."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Relativamente aos itens 1.3.4.1 e 2.7.4.2, ficou constatada a postergação do pagamento do imposto, caracterizada por apropriação de despesas com seguros, sem que fosse observado o regime de competência dos exercícios, conforme descrição no Termo de Verificação Fiscal às fls. 99 e 160.

A atuada, em sua impugnação (fls. 10902/10903), restringe-se a reivindicar a correção monetária do patrimônio líquido, relativa aos períodos-base seguintes ao da adição das despesas com seguros, que, a seu ver, cabe às autoridades autuantes proceder.

Observa-se pelos documentos acostados aos autos (fls. 7431 a 8003), que os valores atinentes aos prêmios de seguros pagos não foram apropriados, pela empresa, segundo os prazos de vigência das apólices e o regime de competência dos exercícios, em desacordo com o que preceitua o art. 171 do RIR/80.

Às fls. 282 e 392, constam Quadros Demonstrativos nºs. 1.20 e 2.14, os quais trazem os cálculos elaborados pela fiscalização, demonstrando os valores que foram apropriados indevidamente pela fiscalizada, nos anos base de 1989 e 1990, e que constituem a base de cálculo do imposto.

Com relação aos efeitos relacionados com a correção monetária do patrimônio líquido, em períodos futuros, pela efetivação do lançamento, deve ser mencionado que não cabe ao fisco proceder à reconstituição da escrita pretendida pela interessada, cabendo-lhe tão-somente adicionar ao lucro líquido do período as quantias cuja dedução foram consideradas indevidas.

No que tange ao mérito, uma vez que a interessada não apresentou argumentos de defesa convincentes sobre o assunto, numa clara impossibilidade de discordar dos valores atuados, é de se manter integralmente os lançamentos nos valores de NCz\$ 83.881,19 e Cr\$ 18.591.470,46, correspondentes, respectivamente, aos exercícios de 1990 e 1991."

d) Recurso voluntário

Inicialmente, a empresa reitera os argumentos da impugnação.

Alega também que jamais se pretendeu que a fiscalização promovesse qualquer reconstituição de sua escrita, mas que, ao determinar possíveis base de incidência do imposto levasse em conta, mediante cálculos extra-contábeis, todos os efeitos que teria a irregularidade identificada provocado nos resultados da empresa.

Segundo a recorrente, por versar o presente item de postergação do imposto, deverá o mesmo ser considerado ilegal, por total ausência de matéria tributável,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

como se demonstra e prova no Item "CONSIDERAÇÕES GERAIS" (*transcritas ao final do "ITEM LVI - 2.7.4.1" do presente voto*) na parte relativa à "Caracterização da Postergação/Inobservância do Regime de Competência".

e) Fundamentação do Voto

Conforme fundamentado no item "XXVII" deste voto, o procedimento para apuração e exigência do crédito tributário sobre o imposto postergado no auto de infração está incorreto.

Sendo assim, é desnecessário qualquer abordagem quanto ao mérito da matéria aqui tratada, restando dar provimento integral ao recurso voluntário para afastar a tributação deste item.

LV - ITEM 3.4.1 - RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS E PERDAS DE CAPITAL

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Perda de capital não comprovada, no valor de Cr\$ 9.299.280.199,00, apurada na conta "Ganhos e Perdas de Capital/Resultado com Investimento/Alienação de Investimento", decorrente da venda de cotas de capital da empresa Mineração Santa Elina, em 30/11/91.

Devidamente intimada, Termo de Intimação Fiscal 33 de 29/07/94 (fls. 770 - PO), a justificar e comprovar documentalmente a perda, a contribuinte alegou nada ter encontrado.

Enquadramento legal: art. 157 e §1º., 317 e §§, e 387 inciso I do RIR/80.

b) Impugnação

Sobre o item em análise, a interessada, de forma sucinta, informa, *verbis*:

"Embora não inteiramente esclarecida à época da fiscalização, a perda de capital em referência decorre da venda das cotas da Mineração Santa Elina Indústria e Comércio Ltda.

Como mencionado, o fato é simples e esta plenamente documentado, tendo a referida perda sido apurada mediante a comparação do valor de venda das mencionadas quotas de capital, em 28/11/91, com o seu custo de aquisição, corrigido monetariamente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Ante o exposto, a autuada solicita a V. Sa. sejam acatados os seus argumentos e elementos de prova que serão oportunamente juntados aos autos e tornada sem efeito a totalidade do valor lançado de que trata o item 20 do Auto de Infração em julgamento."

c) Decisão da DRJ em Salvador

"De acordo com este item, fls. 190 do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização procedeu ao lançamento, tendo em vista a não comprovação, por parte da autuada, de perda de capital apurada na alienação de quotas de 'Mineração Santa Helena' (sic), em 30/11/91 (fl. 8478), apropriada no período-base encerrado em 31/12/91.

Intimada a justificar e comprovar documentalmente a referida operação (fl. 770), a contribuinte informa nada ter localizado com referência ao solicitado no Termo de Intimação.

Em sua impugnação, às fl. 10921, a autuada limitou-se a informar que a perda de capital decorreu da venda das quotas da 'Mineração Santa Helena Indústria e Comércio Ltda.' (sic) e que os elementos de prova serão oportunamente juntados aos autos.

Como é cediço, compete ao contribuinte que declara o imposto com base no lucro real comprovar os seus resultados com base em escrituração regular, suportada em documentos hábeis e idôneos. Assim, para se comprovar a existência de um custo ou despesa perante a legislação do Imposto de Renda, além de demonstrar que houve o efetivo registro contábil, é imperioso, principalmente, que esse registro esteja acobertado por documentos incontestáveis. Em se tratando de baixa de bens do ativo da empresa, além de se comprovar a efetividade da operação realizada, necessário se faz a demonstração, através de registros próprios, do valor de aquisição atualizado monetariamente, de acordo com a legislação pertinente, para se confrontar com o valor de alienação e apurar o resultado contábil.

Não ficando, no presente caso, comprovada documentalmente a perda de capital sofrida na alienação de investimento do ativo da empresa, é de se manter a tributação sobre o valor de Cr\$ 9.299.280.199,00, relativo ao período-base de 1991."

d) Recurso voluntário

Inicialmente, a recorrente reitera os argumentos da impugnação.

Ao mesmo tempo que reitera os argumentos da impugnação, junta ao presente recurso os documentos constantes da pasta 01/01 correspondente ao Anexo 3.4.1, que comprovam a correção de seus procedimentos no que tange à operação descrita.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Ante isso, solicita seja dado provimento ao recurso, de modo a exonerá-la, integralmente, da exigência contida nessa parte do lançamento.

e) Fundamentação do Voto

Neste item o fisco glosou a dedução da perda de capital no valor de Cr\$ 9.299.280.199,00, referente a alienação de cotas na empresa Mineração Santa Elina Indústria e Comércio Ltda., no ano de 1991, por absoluta falta de comprovação.

Também na fase impugnatória a contribuinte nada apresentou.

Todavia, no recurso voluntário, trouxe esclarecimentos adicionais e farta documentação anexada às fls. 31.528 a 31.662, o que foi analisado por este relator.

A operação está toda documentada e ocorreu nos seguintes termos:

- em 05/07/91 a contribuinte adquiriu e pagou Cr\$ 6.453.503.437,00 pela aquisição de 5.252.132 cotas de capital da Mineração Santa Elina Indústria e Comércio Ltda., quantia equivalente a US\$ 18.375.526,94 (dólares norte americanos), conforme contrato de fls. 31.545 a 31.549, e recibo/extrato de fls. 31.550/31.551;

- na mesma data, 05/07/91, a contribuinte integralizou mais 1.544.745 cotas na empresa, pelo valor de Cr\$ 1.624.119.563,00;

- o valor total do investimento, ou seja, as 6.796.877 cotas, correspondeu a 34.033.973,00 FAP (Fator de Atualização Patrimonial);

- em 20/11/91, a contribuinte alienou todas as suas cotas para a mesma empresa da qual comprou, Cotia Finance Ltd., com sede nas Ilhas Cayman, pelo valor de Cr\$ 7.090.790.000,00, ou 14.724.021,80 FAP (Fator de Atualização Patrimonial), equivalente a US\$ 8.120.000,00, conforme contrato de fls. 31.553 a 31.556, pago em 28/11/91, segundo recibo de depósito às fls. 31.552 e extrato de fls. 31.556;

- a operação consta da 16ª. alteração contratual da empresa, cópia às fls. 31.557 a 31.559, arquivada na Junta Comercial do Mato Grosso em 09/01/92.

Embora facilmente compreensível, em vista dos documentos anexados, a operação representou uma perda de aproximadamente US\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de dólares norte americanos), numa transação envolvendo uma empresa do exterior (sediada nas Ilhas Cayman), e o que é mais estranho, tudo ocorreu por instrumento particular num espaço de tempo de apenas 146 (cento e quarenta e seis) dias.

Entretanto, pelo fato de a Fiscalização não ter tido acesso aos documentos, a glosa ocorreu exclusivamente por falta de comprovação da perda (artigos 157, § 1º. e 317 do RIR/80), não tendo sido questionado qualquer outro aspecto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

A glosa foi autuada sob a acusação fiscal de falta de comprovação, porém, em grau de recurso, a contribuinte carregou aos autos toda a documentação que lastreou o lançamento contábil correspondente.

Considerando o tempo transcorrido deste a ocorrência dessas operações, em virtude da regra contida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, nesta etapa processual verifica-se bastante reduzida, senão impossível, qualquer providência que pudesse ser suscitada e que eventualmente pudesse sugerir uma inovação ou aperfeiçoamento do lançamento tributário, que de resto equivale a novo lançamento e, como tal, se submete ao aspecto temporal, inexorável, da decadência do direito de a Fazenda Pública o constituir.

Mesmo em vista do significativo valor da perda apropriada contabilmente, eventual exame, agora, da referida operação em vista dos documentos aportados aos autos, no sentido de se atestar a regularidade ou não da referida perda, de modo que se pudesse justificar a glosa fiscal, na hipótese de alguma irregularidade face à legislação do IRPJ, já não é mais viável, restringindo-se este Conselho a solucionar a lide confrontando a acusação fiscal, nos termos em que noticiada no auto de infração, aos elementos de provas acostados aos autos.

Deflui este entendimento também do fato de que, do exame da referida documentação não constatei qualquer indício que autorizasse inquiná-la de inidônea.

Outro aspecto que tenho presente, nesse julgamento, é a regra talhada no § 2º. do artigo 678 do RIR/80, segundo a qual, os esclarecimentos prestados pelo contribuinte somente podem ser impugnados com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão, disposição legal essa aplicável em qualquer etapa processual.

Dessa forma, uma vez comprovada documentalmente a perda de capital, dou provimento ao recurso voluntário, nesta parte, para excluir da tributação a importância de Cr\$ 9.299.280.199,00.

LVI - ITEM 2.7.4.1 - POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO E ANTECIPAÇÃO DE DESPESA

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Em 30/12/90 a fiscalizada registrou, como despesa dedutível, o valor de multas relativas ao FINSOCIAL no valor de Cr\$ 54.890.557,00, a serem pagas em exercício posterior. Esta despesa, posto que não expressamente autorizada pelo RIR/80, é indedutível. No entanto, tendo sido efetivamente paga no exercício seguinte, configura antecipação de despesas e postergação no recolhimento do imposto correspondente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Enquadramento legal: art. 155, 157 e §1º., 171 a 173, 225 e §4º., e 387 inciso II do RIR/80.

b) Impugnação

Esclarece, inicialmente que não constituiu nenhuma provisão para o pagamento de multas no futuro, mas sim, registrou como uma obrigação a multa à qual ficou sujeita em decorrência do atraso no pagamento do FINSOCIAL.

Alega que seu procedimento é consequência da observância de dois princípios contábeis: o da Competência dos Exercícios e o Conservadorismo.

Ressalta que a observância das disposições da Lei nº. 6.404/76 foi estendida a todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, segundo o art. 67 do Decreto-lei nº. 1.598/77 e mesmo a Lei nº. 6.404/76, no art. 183, "determina que as empresas devem, em seus balanços, registrarem suas obrigações pelos seus valores atualizados até a data de encerramento do exercício."

Encerra este item afirmando, ainda, que "mesmo discordando do procedimento adotado pela empresa, os autuantes nada poderiam exigir dela, já que, no ano seguinte, quando paga, a despesa, como eles mesmos reconhecem, seria dedutível par efeito do lucro real."

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Nesse item, o fisco efetuou a glosa do valor de Cr\$ 54.890.557,00, registrado como despesa, no período-base 1990, por se referir a provisão para pagamento de multa por atraso no pagamento do FINSOCIAL, sem previsão legal no RIR/80.

As razões expostas pela impugnante são no sentido de que seu procedimento consistiu, exclusivamente, na observância dos princípios da Competência dos Exercícios e do Conservadorismo, amplamente consagrados, tanto na prática diária quanto na Lei nº. 6.404/76, porquanto, estando em atraso o recolhimento do FINSOCIAL (portanto já sujeita ao pagamento de multa), a empresa nada mais fez que registrar uma obrigação de valor já conhecido, o que nada tem a ver com provisão.

Mesmo que a impugnante não queira admitir, a verdade é que, ao apropriar às despesas do exercício o valor da multa a que estava sujeita em face do atraso no recolhimento do FINSOCIAL, e, em contrapartida, aumentar o passivo pelo reconhecimento de uma obrigação a ser paga no futuro, a fiscalizada fez, sim, uma provisão.

Nesse sentido, são claros os ensinamentos do Professor Hilário Franco, extraídos do seu livro Contabilidade Geral (21ª Edição, Editora Atlas S.A. - 1989, São Paulo), a seguir.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

'A constituição da Provisão decorre da incorporação de parcela ao custo do exercício....

Há três tipos de Provisões:

- não exigíveis;

- contingentes;

- exigíveis, que representam, parcelas relativas a encargos provisionados para atender à liquidação futura de obrigações, cujo montante ainda não está fixado, mas apenas estimado, como é o caso das diferenças de câmbio sobre dívidas em moeda estrangeira, royalties, juros e outras. Eventuais diferenças verificadas por ocasião da liquidação efetiva da dívida serão levadas a Lucros e Perdas.'

Ressalte-se que as provisões podem se referir tanto a despesas e perdas prováveis ou contingenciais, quanto a despesas e perdas certas e conhecidas.

Por outro lado, em que pese tal provisão possa ter sido efetuada em atenção ao regime de competência preconizado na Lei nº. 6.404/76, o fato é que, não estando expressamente autorizada no RIR/80, é a mesma indedutível na determinação do lucro real, conforme estabelecido no artigo 220 do mesmo Regulamento.

Ademais, é assente na jurisprudência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas que as multas, quando dedutíveis, somente podem ser apropriadas como custo ou despesa operacional no período-base em que tenham sido pagas.

Dentre os vários acórdãos, pode-se citar o de nº. 101-76.379/86, do Primeiro Conselho de Contribuintes, 'verbis':

'Quando dedutíveis, os valores das multas somente poderão ser apropriados como custo ou despesa operacional após seu pagamento. Em caso contrário, implicaria em provisão não autorizada pela legislação fiscal.'

Deve-se ressaltar, ainda, que a multa foi paga no ano seguinte, devidamente corrigida, sendo que o acréscimo em relação à multa provisionada, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, fls. 159/160, foi registrada como despesa do exercício. Tal fato invalida o argumento, exposto pela autuada, de que são nulos os efeitos do lançamento antecipado da despesa, argumentando que caso tivesse considerado indedutível a despesa no exercício da provisão, a empresa poderia deduzi-la, corrigida monetariamente, no de pagamento.

Assim, provado que a despesa provisionada pertencia ao exercício seguinte, mantém-se o lançamento como postergação de imposto. Base CR\$ 54.890.557,00."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

A seguir transcrevo as considerações gerais sobre postergação contidas na decisão de primeira instância.

"CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE POSTERGAÇÃO

O contribuinte foi tributado por postergação do pagamento do imposto de renda pessoa jurídica tendo em vista a ocorrência dos fatos abaixo, arrolados isolada ou conjuntamente no auto de infração :

Inobservância do regime de escrituração;

Postergação de receitas;

Postergação de receitas de variação monetária ativa; e

Antecipação de custos ou despesas.

As infrações foram desdobradas em diversos itens do termo de verificação fiscal, estando detalhadas as razões de fato e direito que levaram os autuantes a concluírem pelo lançamento do crédito tributário.

Por oportuno, saliente-se que as considerações a seguir integram, no que couber os fundamentos das decisões relativas aos itens 14,15,16,17,21 do Auto de Infração.

a) CARACTERIZAÇÃO DA POSTERGAÇÃO/INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA

As autuações estão lastreadas no art. 171 do RIR/80, conforme estabelece a legislação do imposto de renda.

Em alguns casos, a fiscalização usa como referência dois momentos para a apuração do imposto postergado. Um, 31 de dezembro, com base no balanço levantado pelo contribuinte para fins de atendimento à legislação tributária e outro 31 de janeiro, época do balanço elaborado para fins societários. Da comparação entre os valores apropriados, no encerramento do balanço para fins fiscais e ajustes no mês de janeiro para encerramento do balanço comercial, foram detectados e lançados, de ofício, postergações de pagamento do imposto de renda por inobservância de período base.

O contribuinte não se conforma com a imputação das postergações do imposto, neste particular, alegando, em resumo, que os ajustes promovidos em seu balanço para fins eminentemente comerciais, 31 de janeiro, em nada afetam o resultado fiscal para fins de imposto de renda.

Com efeito, o balanço que a empresa elabora em 31 de janeiro, para fins não fiscais, pode ser um indicador de ajustes irregulares mas nunca parâmetro definitivo para a afirmação de que houve postergação de pagamento de imposto para o exercício seguinte.

Essa verificação do imposto postergado, para ficar perfeitamente caracterizada, só é possível de balanço a balanço. No primeiro, identifica-se o elemento contábil que reduz ou deixa de compor a base de cálculo do imposto. No segundo, este mesmo elemento é oferecido à tributa-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

ção de forma extemporânea. Identificados os itens contábeis e os momentos das apurações do imposto, caracteriza-se então o imposto postergado.

Isto porque, apesar do mês de janeiro servir para encerramento do balanço societário da empresa, para efeito da legislação do imposto de renda, é apenas um mês que compõe o período-base.

Como afirmado anteriormente, o ajuste efetuado no período seguinte pode ser um forte indicio de irregularidade na escrituração do contribuinte mas, por si só, não basta. É preciso que ao final do período-base, 12(doze) meses do ano-calendário, por ocasião dos demonstrativos exigidos pela legislação tributária vigente à época (balanço anual LALUR DIRPJ) fique caracterizado que os ajustes procedidos durante o período-base, ensejaram antecipação de custos/despesas, postergação de receita, diferimento indevido de lucro, com conseqüente adiamento do pagamento de imposto para o período seguinte.

Destarte, não prosperaram os itens do auto de infração que tratam de postergação de imposto que não caracterizam a infração na forma acima

b) ESTORNOS E REVERSÕES INDEVIDOS DE PROVISÕES

De outra parte, o que chama a atenção na descrição dos fatos tributados é a referência à conta 'Provisão de Serviços Medidos a Pagar'.

Tendo como base a informação do auto, a referida provisão, apesar do título, representa, em verdade, custos incorridos.

Partindo-se dessa informação, os autuantes não acatam estornos efetuados pela empresa, ainda que dentro do período-base, por se tratar de custos incorridos. Evidenciado o estorno da 'provisão' em um período-base e constituição de nova 'provisão' no seguinte, a fiscalização entende que o fato se configura postergação de receita, ou seja, como todo custo gera uma receita, este custo sendo estornado em um ano e lançado em outro, automaticamente a receita que pertencia a um ano, foi adiada para o seguinte. Nessa hipótese o valor da receita postergada é sempre o valor estornado da 'provisão'.

No caso das reversões, entendem os autuantes, que os custos apropriados no primeiro ano foram majorados com fito de redução do lucro do período-base e revertidos no período seguinte, postergando assim o pagamento do imposto de renda devido.

Observa-se, na hipótese acima, que nesse momento a fiscalização considera que a citada 'provisão' já não é custo incorrido e sim um mero artifício contábil para aumento de custos e diminuição indevida do lucro do período-base, adiando o efeito tributário para o período seguinte.

Analisemos, ainda, o seguinte:

Os primeiros itens do auto de referem a verificação das receitas e custos/despesas operacionais.

Naquela fase foram constatados omissões de receitas e custos/despesas inexistentes, indedutíveis ou não comprovados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Já na apuração do imposto postergado, são verificados custos/despesas apropriadas fora do período-base correspondente. Constata-se também nessa fase constituições, estornos e reversões de provisões. Verifica-se, ainda, antecipações de custos e postergação de receitas. Ocorre que no termo de verificação fiscal não fica claro se os elementos de receita e custos são os mesmos, vistos em circunstâncias fiscais diferentes ou se são outros custos e receitas não arrolados anteriormente.

A observação faz sentido quando se constata que na primeira fase do auto não se cogita de glosas de provisões de custo de obra não autorizadas pela legislação do imposto de renda. Releva frisar que quando a fiscalização se refere a reversão no ano seguinte, o entendimento é de que os lançamentos foram aceitos no primeiro momento pelo fisco e no outro período-base a empresa os reverte, anulando assim o efeito do ano anterior. Sendo a reversão de custos uma operação de natureza anulatória no resultado da empresa fica a dúvida sobre qual teria sido o real período de competência dos custos ou despesas.

Pelo acima exposto, os itens do auto de infração fundamentados em constituição, estornos e reversões de provisões de custos que não lograram deixar perfeitamente caracterizado que aqueles lançamentos provocaram a postergação do pagamento de imposto, são improcedentes, cabendo a competente exclusão da base tributária.

c) APLICAÇÃO DA IN-SRF Nº. 21/79

Outro aspecto presente no auto, referente à matéria postergação, diz respeito à interpretação da Instrução Normativa nº. 21/79. Discute-se o diferimento do imposto devido para o momento da realização.

O litígio se dá pelo fato da fiscalização não aceitar os cálculos de apropriação de custos e receitas de contratos de obras da autuada.

O contribuinte se diz amparado pelas prerrogativas dos arts. 280 a 283 do RIR/80, mais a IN-SRF 21/79.

A fiscalização não consegue conciliar os números do contribuinte com os dispositivos legais.

Ocorre que, sem os elementos utilizados pelo contribuinte para a determinação dos cálculos do imposto diferido, por conta dos contratos de construção de curto e longo prazo, a fiscalização concluiu que a autuada deixou de registrar receitas relativas a custos incorridos ou as apropriou em montante inferior ao devido, além de diferir receitas para as quais não haviam custos contabilizados.

Sem informações quanto aos valores dos contratos de curto ou longo prazo a fiscalização se socorreu no arts. 678 do RIR/80 e 894 do RIR/94 para determinar a receita operacional supostamente não oferecida à tributação. Na realidade, tratou-se de um arbitramento.

No tocante ao arbitramento dos valores das receitas dos contratos autorizados pelos arts. 678 do RIR/80 e 894/94, entendo não se aplicar ao caso. Os citados artigos estão diretamente relacionados com o lançamento de ofício, relativo à declaração de rendimentos, mais propriamente quanto aos rendimentos declarados, não declarados ou declarados com inexatidão. Possui rito próprio nos arts. 677 e 678 do RIR/80 e 893 e 894 do RIR/94.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

No caso, a fiscalização se deu sob a égide dos arts. 641 a 651 do RIR/80 e 950 a 960 do RIR/94, ou seja mediante ação direta, no domicílio do contribuinte, onde se examina não só os rendimentos, como é o caso do art. 678 do RIR/80, mas, toda a escrituração, livros e documentos da empresa.

Nessa situação se as escriturações contábil e fiscal do contribuinte não sofreram impugnação quanto às formalidades exigidas há que se entender que todos os elementos necessários a apuração da regularidade, ou não, dos fatos registrados estão nos assentamentos da empresa. Por aí, se descarta qualquer hipótese de arbitramento de receita, até porque seria preciso, antes, desqualificar a escrita contábil do contribuinte, que não foi o caso.

Restava pois, ao fisco não conhecer as apurações do contribuinte por não estar consentânea com as regras da IN 21/79.

A partir do momento que a fiscalização toma como elemento base para tributação valores encontrados em fórmulas não autorizadas, para adequar as receitas do contribuinte as regras da IN 21/79, incorre em erro e torna insubsistente o lançamento do auto de infração, por ausência de pressuposto legal.

Assim, os itens que contêm procedimentos, ao ver deste julgador, incorretos, como os relatados acima, são insubsistentes.

d) EFEITOS DA CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO NA POSTERGAÇÃO

A matéria mereceu, por parte do contribuinte, comentário especial na peça impugnatória, conforme fls. 10.929 a 10.934.

Após discorrer vastamente sobre a correção monetária das demonstrações financeiras e sua implicação no patrimônio da empresa, diz ter sido lançada, em diversos itens do auto de infração, segundo os autuantes, ora porque postecipou o reconhecimento de receita, ora porque antecipou a apropriação de algum custo ou despesa, e, por conseqüência, teve seu patrimônio reduzido indevidamente.

Entende que a empresa, com esses procedimentos, teve prejudicado seu direito à dedução da correção monetária de uma parcela do patrimônio líquido de valor igual à soma das receitas postecipadas e dos custos e despesas antecipados. Em virtude disso, acredita que será injustamente penalizada caso não seja efetuada a compensação desses efeitos nas bases de cálculo de todo imposto de renda e contribuição social, cuja postergação de pagamento, venha a ser mantida nas decisões administrativas.

Aduz, por fim, que o Fisco não pode, de forma alguma, deixar de compensar a correção monetária das parcelas do patrimônio líquido em referência com a base de cálculo do imposto que dizem postergado.

Não se questiona a condução lógica do contribuinte quanto aos aspectos da neutralidade da sistemática da correção monetária.

Cabe aqui, distinguir os papéis dos litigantes quando se trata de verificação das regras estabelecidas pela Legislação Tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Ao Fisco, compete promover os ajustes autorizados pelas normas legais, determinando a base tributável, partindo, no caso, do lucro líquido contábil apurado de acordo com a Lei 6.404/76.

Ao contribuinte atuado, promover, após aceitação das infrações que lhes foram impostas, as regularizações contábil e fiscal devidas, a título de ajustes de exercícios anteriores, podendo, inclusive, pleitear restituição de valores porventura pagos indevidamente. O que não pode é a fiscalização promover as regularizações de cunho interno das pessoas jurídicas, sob pena de gerar o caos contábil. Aliás, é o próprio contribuinte que repudia a interferência do fisco nos aspectos estritamente contábeis. Nesse processo, repetidas vezes a atuada invoca o direito de promover ajustes em seu balanço para fins societários deixando claro que os aspectos intrínsecos das atividades da empresa a ela pertencem, cabendo ao fisco atuar na área exclusivamente tributária.

Assim, não compete às autoridades administrativas promoverem compensações de base de cálculo de impostos e contribuições sem autorização legal.

É oportuno citar o Acórdão nº. 101-80.288, de 09/07/90, no qual o relator, conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, bem expôs esse assunto:

'Compete ao contribuinte que declara o imposto com base no lucro real comprovar os seus resultados com base em escrituração regular suportada em documentos hábeis e idôneos.

Essa escrita está sujeita a verificação pelo fisco que, encontrando irregularidades ou omissões, promoverá as adições ao lucro real que o caso comportar, não lhe cabendo reconstituir a escrita comercial da empresa para apurar deduções ou exclusões não feitas em razão de inexatidão contábil de sua exclusiva responsabilidade.

A auditoria fiscal tem por objetivo apurar eventuais diferenças de imposto, em razão de omissões que reduzem o lucro tributável (lucro real) do período.

O auditor-fiscal deve realmente considerar os diversos aspectos que envolvem a matéria objeto da fiscalização como, por exemplo, a correção monetária do ativo permanente em que se leva em conta a reserva oculta proporcionada pela tributação no período-base anterior para evitar a incidência do imposto sobre o valor corrigido e não sobre a correção monetária apenas. Desse modo, se o programa de fiscalização abrange excesso de retiradas e outras matérias, é natural que o auditor tenha em conta o novo lucro real obtido para efeito do limite das retiradas, ou, ainda exemplificativamente, na hipótese de saldos remanescentes de prejuízos que de alguma forma se evidencie o desejo do contribuinte de compensá-los, deve o atuante proceder nesse sentido em face do novo lucro real apurado na fiscalização. Mas, daí pretender-se que o atuante reveja e recomponha todas as matérias tributárias que possam influenciar o lucro tributável, com a própria recomposição do patrimônio líquido da empresa, em razão de lançamentos efetuados no exercício anterior, vai uma distância muito grande, pois a pretensão, se acolhida, importaria em transformar o auditor-fiscal em assessor da empresa.

O auditor teria que examinar todas as contas do contribuinte, tomando impraticável a fiscalização programada, em face dos inúmeros desdobramentos que iriam surgindo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

O lucro real cabe ao contribuinte comprovar perante o fisco e à fiscalização ajustá-lo diante das deduções indevidas e omissão de receitas.'

Note-se, ainda, que o ajuste recomendado pelo art. 6º. e §§ do Decreto-lei nº. 1.598/77, no caso de inexactidão contábil, é de natureza extra-contábil e se esgota nas transferências das receitas, custos ou despesas de um para outro exercício para determinar eventual diferença de imposto e tributá-la, no caso de postergação de recolhimento de imposto.

Desse modo, é correta a aplicação dos arts. 171 a 174 do RIR/80, nos lançamentos julgados procedentes, não cabendo, pois, a compensação pretendida pela impugnante."

d) Recurso voluntário

Quanto a este item, e todos os demais que trata de postergação, a recorrente apresentou a seguinte argumentação:

"A autoridade recorrida busca sustentar a legitimidade do lançamento mediante citações de caráter meramente filosófico de notório purista da ciência contábil, o Prof. Hilário Franco, que àquela época ainda buscava distinguir 'provisões' de 'previsões'.

Entretanto, nem mesmo ele foi tão longe como o Julgador Monocrático.

Ao tratar de provisões ditas exigíveis, aquele autor se restringiu às de montante ainda não fixado, 'mas apenas estimado'.

Por sua vez, vem o Delegado de Julgamento afirmar que as provisões poderiam também se referir a 'despesas e perdas certas e conhecidas', o que é uma verdadeira heresia.

Aquele mesmo autor chama de provisão o reconhecimento, pelo regime de competência, das variações cambiais, dos royalties e dos juros, em total desacordo com o regime de competência, com a lei e as normas tributárias e a jurisprudência administrativa.

Tanta complicação e filosofia para um assunto bastante simples.

Deverá ser considerada provisão a situação ainda não definida, sujeita a fato futuro ou incerto, ou quando mesmo certo, seu valor ainda não seja conhecido, ou seja, definido.

No caso vertente, a multa de mora já é devida a partir do inadimplemento. Portanto, em qualquer momento após o vencimento do tributo, e aquela multa definida e de valor conhecido a cada momento, já que é um percentual do principal, somente podendo ser alterada no caso de imposição, antes de seu pagamento, de multa de ofício, sempre em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

valor superior, o que leva a se concluir que até o montante da multa moratória trata-se de valor líquido e certo.

Nesse caso, não há de falar em provisão mas de obrigação definitiva, ou seja, em despesa incorrida, necessária, por não ser punitiva, portanto plenamente dedutível.

Além disso, por se tratar de item caracterizado pela fiscalização como postergação de imposto, há que se julgá-lo ilegal, por inexistir matéria tributável, conforme se demonstra e prova no Item 'CONSIDERAÇÕES GERAIS' (abaixo transcritas) na parte relativa à 'Caracterização da Postergação/Inobservância do Regime de Competência.'

'CONSIDERAÇÕES GERAIS

CARACTERIZAÇÃO DA POSTERGAÇÃO/INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA

A autoridade recorrida concorda expressamente com os argumentos da impugnação quanto aos objetivos e efeitos da sistemática de correção monetária de balanço, até por se tratar de tema hoje inquestionável, como nos demonstra a recente alteração da legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, pela Lei nº. 9.249, de 1995, onde, ao se extinguir aquela sistemática, por enfim debelado o monstro da inflação, se instituiu, de forma sábia e consistente, mecanismo destinado a manter o incentivo ao investimento de risco em empresas, com a criação da remuneração do capital próprio como encargo dedutível para a pessoa jurídica.

Verifica-se, assim, que a motivação daquela autoridade para a manutenção da exigência fiscal se resume ao fato de, em seu entender, não estar obrigado o fiscal a promover ajustes de interesse do contribuinte, afirmando que 'é o próprio contribuinte que repudia a interferência do fisco nos aspectos estritamente contábeis. Nesse processo, repetidas vezes, a atuada invoca o direito de promover ajustes em seu balanço para fins societários, deixando claro que os aspectos intrínsecos das atividades da empresa a ela pertencem, cabendo ao fisco atuar na área exclusivamente tributária.'

Preliminarmente, cabe ressaltar que o repúdio da atuada foi em relação às intromissões da fiscalização em relação aos aspectos estritamente contábeis, como afirmado pelo próprio Julgador Monocrático, o que não se aplica ao caso presente, por se tratar de matéria de contação tanto contábil como fiscal. Em verdade, nosso repúdio foi quanto a aspectos como a de se tentar determinar irregularidades com base em nossos balanços societários, o que foi considerado ilegal pelo próprio julgador de primeira instância, nos dando total razão quanto à impertinência de tal intromissão.

No presente caso, não caberia ao auditor fiscal a execução de nenhuma tarefa contábil, mas de levar em consideração todas as repercussões nos resultados da atuada advindas da irregularidade que venha detectar. Em outras palavras, à fiscalização cabe definir o valor a ser lançado considerando todas as influências, positivas e negativas, oriundas da irregularidade, atuando pelo valor líquido dela decorrente, o qual representa o efetivo prejuízo causado ao Erário, mediante cálculos extra-contábeis, sendo que à atuada caberá, quando definitivo o lançamento,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

promover os registros contábeis necessários a fazer refletir tais fatos. Aliás, se o fisco não fizesse a recomposição do lucro real da empresa, como poderia lavrar autos de infração nas hipóteses de omissão de receita?

Além do mais, há que se ter em mente o disposto no Parecer Normativo nº. 57/79, que, ao normatizar a aplicação do disposto no art. 171 e §§ do RIR/80, determina que a 'inexatidão referida no artigo só tem relevância quando dela resulte prejuízo para o Fisco, traduzido em redução ou postergação do pagamento do imposto', além de prescrever, como forma de apuração do possível prejuízo para o Erário, a recomposição dos resultados dos períodos-base afetados pelo diferimento de receita ou pela antecipação de custo ou despesa.

O acórdão desse Conselho de Contribuintes citado e parcialmente transcrito pela autoridade recorrida trata de forma genérica da obrigatoriedade ou não de os auditores-fiscais promoverem a revisão e a recomposição de 'todas as matérias tributárias que possam influenciar o lucro tributável', apesar de admitir para alguns casos, e de forma manifestamente exemplificativa, a necessidade de tal tipo de procedimento pela autoridade lançadora, em momento algum abordando, de forma específica, o presente tema, nem para admitir, nem para negar a aplicabilidade de dita recomposição.

Por outro lado, têm-se, em diversos outros acórdãos desse mesmo Colegiado, alguns versando especificamente sobre essa matéria, conclusões exatamente iguais à que defendemos, como se depreende de suas ementas, algumas transcritas a seguir.

'MATÉRIA TRIBUTADA - REPERCUSSÃO NO PATRIMÔNIO - Sendo dois ou mais os exercícios financeiros abrangidos pela ação fiscal, que neles apurou infrações, a matéria tributada levantada que, realmente, repercutiria no Patrimônio Líquido no exercício subsequente, inclusive para fins de correção monetária, deve ser considerada na recomposição dos resultados dos exercícios alcançados pelo procedimento fiscal, únicos em que poderá ensejar redução da base de cálculo do tributo devido por decorrência do procedimento (Ac. 1º. CC 101-77.958/8, 77.959/88, 77.967/88, 80.329/90 e 80.417/90).'

'POSTERGAÇÃO DO REGISTRO DE DESPESAS - A postergação do registro de despesas para período-base seguinte aumenta o lucro tributável do exercício social de correspondência com o aumento do tributo devido, de sorte que os efeitos da correção monetária do patrimônio líquido inflado não prejudicam o fisco porque o contribuinte terá corrigido o lucro já tributado (Ac. 1º. CC 101-77.955/88).'

'EMPRÉSTIMOS ENTRE EMPRESAS - As ORTN ou OTN, ou qualquer outro parâmetro oficial que vier a sucedê-los, na ausência de referência expressa pela norma legal do art. 21 do Decreto-lei 2.065/83, frente a prazos não inteiros, deverão ser tomados em relação a estes, pelo critério pro rata, tomando-se o seu valor na data dos empréstimos e suas respectivas quitações. O saldo devedor do empréstimo a ser considerado para o exercício seguinte é o valor do saldo devedor do empréstimo, originariamente considerado, na moeda correspondente, livre de qualquer correção monetária. (Ac. 1º. CC 103-9.336/89).' (grifamos).

Observe-se que em relação ao acórdão cuja ementa é titulada 'POSTERGAÇÃO DO REGISTRO DE DESPESAS', apesar de se tratar de matéria inversa à que aqui se discute,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

serve de paradigma à nossa tese pelo fato de reconhecer, expressamente, os efeitos da correção monetária do patrimônio líquido, não só quando tal reconhecimento é favorável ao Fisco, mas, em qualquer caso, por mera questão de isonomia.

Além disso, existe robusta e vasta jurisprudência desse Conselho no sentido de ser devido o reconhecimento da Reserva Oculta, nos casos de infrações relacionadas com a sistemática da correção monetária de balanço, sendo desnecessária sua citação por serem do conhecimento generalizado de todos os seus pares.

O que pode se depreender de tais decisões é que esse Douto Colegiado há muito vem adotando uma postura digna como autoridade julgadora, onde somente tem guarida as pretensões do reclamante naquilo em que efetivamente representa o prejuízo por ele sofrido. No caso de lançamento de ofício, a reclamante Administração Tributária deverá se restringir à exigência do exato montante que lhe foi subtraído em decorrência da infração detectada. Deve-se, portanto, buscar na infração o quantum exato do imposto que deixou de ser pago, aí se considerando todas as repercussões, favoráveis e contrárias, advindas da prática do ato tido por irregular, ou seja, o efeito econômico, contrário ao fisco, gerado pela infração. A mais disso, pelo Direito Pátrio, admite-se tão somente aplicação das penas pecuniárias previstas em lei para a espécie tratada.

O surgimento da Reserva Oculta é decorrência direta do diferimento da receita ou da antecipação do custo ou despesa, ou seja, sua existência advém do próprio lançamento fiscal, não havendo de falar em ser seu reconhecimento atitude de exclusiva iniciativa do contribuinte, mas de quem lhe deu causa existencial. Não se cuida aqui de ajustes e recomposições divorciadas da matéria da autuação, mas de íntima relação de causa e consequência.

Estando mais do que provada a obrigatoriedade da autoridade administrativa reconhecer, nos casos da espécie aqui tratada, os efeitos decorrentes da postergação de receita ou da antecipação de custos ou despesas no patrimônio líquido da pessoa jurídica nos anos subsequentes, e tendo em vista o citado Parecer Normativo nº. 57/79, há que verificar se houve algum prejuízo causado ao Fisco para que se dê relevância e aplicabilidade à norma do art. 171 do RIR/80. Para tanto, devemos observar o seguinte exemplo (fls. 2.666 a 2688 no recurso voluntário); simples, porém bastante para comprovar nossa assertiva

[...]

Em relação aos acréscimos legais de juros de mora, cabem algumas observações.

Em primeiro lugar, não há de se admitir a adoção do critério de imputação para expurgar, do valor pago, aquilo que o teria sido a título de juros de mora, tendo em vista não haver previsão legal, no Direito Tributário pátrio, que o permita.

Nesse sentido, deve-se observar que o Código Civil Brasileiro, em seus arts. 991 a 994, contempla as formas de imputação de pagamento admitidas em seu âmbito de regulação, conforme se transcreve:

'Art. 991. A pessoa obrigada, por dois ou mais débitos da mesma natureza, a um só credor, tem o direito de indicar a qual deles oferece pagamento, se todos forem líquidos e vencidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Sem consentimento do credor, não se fará imputação do pagamento da dívida ilíquida, ou não vencida.

Art. 992. Não tendo o devedor declarado em qual das dívidas líquidas e vencidas quer imputar o pagamento, se aceitar a quitação de uma delas, não terá direito a reclamar contra a imputação feita pelo credor, salvo provando haver ele cometido violência ou dolo.

Art. 993. Havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos, e, depois no capital, salvo estipulação em contrário, ou se o credor passar a quitação por conta do capital.

Art. 994. Se o devedor não fizer a indicação do art. 991, e a quitação for omissa quanto à imputação, esta se fará nas dívidas líquidas e vencidas em primeiro lugar.

Se as dívidas forem todas líquidas e vencidas ao mesmo tempo, a imputação far-se-á na mais onerosa'.

É fácil depreender que o Código Civil cuidou de duas situações distintas em que caberiam aplicar regras de imputação de pagamento, a saber:

a) quando um devedor tem, perante um mesmo credor, duas ou mais dívidas líquidas e vencidas (arts. 991, 992 e 994)

b) quando um devedor tem uma única dívida, decomposta, porém, em capital e juros.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, ao tratar dos critérios e formas de imputação em pagamento, o fez através de seu art. 163, assim dispondo:

'Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativo ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes.'

Em relação a esse artigo, esses são os ensinamentos que nos deixou o saudoso e inigualável mestre maior do nosso Direito Tributário, Aliomar Baleeiro:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

'A imputação cabe ao mesmo sujeito ativo em relação ao mesmo sujeito passivo, se existirem simultaneamente dois ou mais débitos vencidos. Em tal caso, primeiramente, a autoridade imputará o pagamento à obrigação do próprio sujeito passivo de preferência àquela em que ele for apenas responsável.

Dentro da categoria de dívidas próprias do sujeito passivo, ou dentro da categoria de dívidas de que for ele só responsável, a autoridade imputará o pagamento, primeiro à contribuição de melhoria; paga esta, seguem-se as taxas; pagas estas, chega a vez dos impostos.

Dentro da categoria de cada um desses tributos, imputará primeiro ao débito que prescreverá mais cedo (ordem crescente de prescrição, inciso III). Isto é, se existem dois débitos de contribuição de melhoria, imputará o pagamento ao de mais próxima prescrição. Não pagará antes dele, o de taxa, ainda que esteja ainda mais próximo de prescrever. Em seguida, liquidados os débitos de categorias anteriores, imputará ao maior em quantia antes do mais reduzido (ordem decrescente dos montantes, inciso IV).

Entende-se cada débito com seus acréscimos de juros de mora e penalidades, embora a estes não se referisse a escala de prioridades - o acessório segue a condição ou sorte do principal.

O art. 163, ao nosso ver, tem como conseqüência prática que a autoridade pode recusar receber um tributo, se o sujeito passivo, tendo dois ou mais débitos quiser pagar outro fora daquela ordem de prioridades. Pode recusar o débito oriundo de responsabilidade tributária, se o sujeito passivo está inscrito por outro próprio. Se ambos são próprios, poderá recusar o do imposto se não for pago o de taxas, ou, antes destas, o de contribuição de melhoria. Pode recusar o de mais remota prescrição de taxas se o sujeito passivo não pagar logo o de mais próxima prescrição. E assim sucessivamente. Nesse caso, não será procedente a consignação do art. 164, I, para a quebra da escala legal de imputações.' (grifos e negritos nossos).

Como bem se observa dos ensinamentos daquele ilustre mestre, a imputação a que se refere o CTN se resume aos casos de 'dois ou mais débitos de um mesmo sujeito passivo em relação a um mesmo sujeito ativo', não alcançando, por conseguinte, os casos de um único débito composto de parcelas de principal, juros e penalidade pecuniária, pois 'entende-se cada débito com seus acréscimos', pois estes não foram incluídos, em separado, na escala de prioridades, e, portanto, deve ser tratado de forma indivisível com o tributo de que seja acessório, acompanhando 'a condição ou sorte' deste.

Buscar guarida na regra do art. 993 do Código Civil é adotar critério de analogia de forma indevida, por contrariar a norma insculpida no § 1º. do art. 108 do CTN, haja vista que dessa atitude decorrerá em gravames tributários para o contribuinte. Ademais, aquele critério de imputação não contempla as penalidades, mas apenas os juros, pois aquelas são sempre devidas e calculadas 'por fora'.

Tendo em vista que o valor devido do imposto no primeiro ano foi total e atualizadamente pago em ano subsequente, há que se adotar o princípio do art. 138 do CTN, por se tratar de denúncia espontânea, com o pagamento integral do débito, não cabendo aplicação de quaisquer penalidades, por afastada a responsabilidade do contribuinte, como reiteradamente vem se manifestando esse Douto Conselho de Contribuintes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Em resumo, não cabe nenhum lançamento com base em postergação de imposto, salvo no caso de mudança de alíquotas ou de adicional, quando poderá haver alguma diferença de imposto, devendo a fiscalização considerar todos os efeitos advindos de uma irregularidade através de cálculos extra-contábeis, para que possa identificar o real prejuízo porventura causado ao Fisco, respeitando, assim, a lógica matemática, os efeitos econômicos decorrentes, a correta aplicação do Direito e a boa e necessária Justiça, não restando, portanto, no presente caso, ser exigida da recorrente:

a. nenhuma parcela de imposto, por já devidamente pago, inclusive com a devida atualização monetária;

b. nenhuma multa, visto que a liquidação espontânea do principal afasta a responsabilidade do contribuinte e exclui a aplicação de qualquer penalidade, nos termos do art. 138 do CTN.

Qualquer procedimento diverso do acima defendido representará a tributação de correção monetária (inflação), a qual jamais foi fato gerador do Imposto de Renda por não se configurar em nova riqueza (acréscimo patrimonial) mas mera atualização do já existente; significará utilizar o imposto como sanção, em total desrespeito à norma inserta no art. 3º. do CTN, tendo em vista que se estará promovendo sua incidência, como já dito, sobre a correção monetária do valor da receita postergada ou despesa antecipada sem o necessário e devido reconhecimento dos naturais e automáticos efeitos compensatórios oriundos do sistema de correção monetária de balanço, criado e imposto pela legislação exatamente para anular todos os efeitos inflacionários dos resultados da pessoa jurídica tributada pelo lucro real, e também por desconsiderar que o imposto diferido já foi devidamente regularizado monetariamente corrigido, ou seja, tendo-se que a correção monetária do imposto é também imposto, estar-se-á cobrando imposto de imposto, uma verdadeira heresia fiscal.

Dessa forma, devem ser considerados improcedentes todos os lançamentos baseados em postergação de imposto, inclusive aqueles originariamente apontados como omissão de receitas e/ou antecipação de despesas, para os quais, ao longo dessa peça recursal, se demonstrou à sociedade que se referiam apenas a postergações, sem quaisquer danos ao Erário.

Estas considerações dizem respeito aos Itens do Auto de Infração de números: 1, 2, 5, 7, 8, 14, 15, 16 e 22."

e) Fundamentação do Voto

Conforme fundamentado no item "XXVII" deste voto, o procedimento para apuração e exigência do crédito tributário sobre o imposto postergado no auto de infração está incorreto.

Sendo assim, é desnecessário qualquer abordagem quanto ao mérito da matéria aqui tratada, restando dar provimento integral ao recurso voluntário para afastar a tributação deste item.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

LVII - AUTOS DE INFRAÇÃO REFLEXO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, FINSOCIAL E PIS/REPIQUE

Enquadramentos legais:

- Contribuição Social: artigo 2º. e seus parágrafos da Lei nº. 7.689/88;
- FINSOCIAL: artigo 1º., parágrafo 1º. do Decreto-lei nº. 1940/82 e artigos 16, 80 e 83 do Regulamento do Finsocial, aprovado pelo Decreto nº. 92.698/86;
- PIS/Repique: Artigo 3º., § 2º. da Lei Complementar nº. 07/70, e título 5, capítulo 1, seção 6, itens I e II do Regulamento do PIS/PASEP, Aprovado pela Portaria MF nº. 142/82.

a) Decisão da DRJ em Salvador

Conforme fundamentado às fls. 393, 395 e 396, quanto aos lançamentos reflexos do FINSOCIAL, Contribuição Social e PIS a decisão recorrida apenas aplicou o princípio da decorrência, ajustando-os ao que foi decidido no auto de infração matriz do IRPJ.

b) Recurso voluntário

Da mesma forma que na impugnação, a empresa solicita sejam considerados e estendidos ao lançamento correspondente ao FINSOCIAL, PIS e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL os mesmos argumentos apresentados para sua defesa em relação ao auto principal, ou seja, ao do IRPJ.

Em face dos entendimentos assumidos no Parecer Normativo CST nº. 04/94, entendemos que, por analogia, não se pode exigir a Contribuição Social sobre parcelas de receitas tidas como omitidas haja vista a não previsão legal dessa incidência na legislação de regência, ou seja, Lei nº. 7.689/88 e legislação correlata.

c) Fundamentação do Voto

Contribuição ao FINSOCIAL.

As verbas que integraram a base de cálculo desta contribuição, reflexivamente, foram todas excluídas da tributação, conforme consignado neste voto ao apreciar os itens 1.1.1.1; 1.1.1.2; 2.1.1.1 a 2.1.1.4; 3.1.1.2 a 3.1.1.6; e 1.1.2.1.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Desse modo, deve ser excluída integralmente a exigência desta contribuição.

Contribuição Social.

Trata-se de exigência reflexa que deve ser ajusta ao decidido neste voto em relação ao Imposto de renda Pessoa Jurídica.

Outro ajuste ao qual deverá proceder a repartição de origem, quando da execução deste acórdão, refere-se à exclusão da base de cálculo da Contribuição Social das verbas glosadas sob a acusação de falta de comprovação da necessidade dos dispêndios, os quais embora contabilizados com base na legislação comercial tiveram sua indedutibilidade não aceita face às disposições da legislação fiscal. Estas verbas reduzem o lucro líquido do exercício para efeito de cálculo da Contribuição Social, entretanto são indedutíveis para efeitos do IRPJ. A seguir, tem-se discriminados os valores dos quadros demonstrativos nº. 1.7, 1.8, 1.9, 2.7, 2.8, 2.9, 3.7, 3.8, 3.9, cuja glosa deve ser mantida para efeito da exigência da Contribuição Social:

Quadro nº.	item do TVF	Glosa Mantida (CSSL) - Ncz\$ / Cr\$
1.7	1.2.1.1	72.168,00
1.8	1.2.1.1	1.293.774,97
1.9	1.2.2.1	92.000,00
2.7	2.3.1.1	502.398.067,63
2.8	2.3.1.1	136.814.208,03
2.9	2.3.2.3	28.440.588,00
3.7	3.3.1.1	129.084.976,48
3.8	3.3.1.1	44.944.661,25
3.9	3.3.2.1	14.546.389,49

Obs.: os totais de cada quadro referem-se às glosa com justificativas de nº. "1", "3", "10" e "12".

A alegação de que a Contribuição Social não incide sobre as receitas omitidas, por falta de previsão, é completamente infundada. A Contribuição Social não incide sobre a receita e sim sobre o resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda.

Portanto, ao efetuar o lançamento de ofício da Contribuição Social a fiscalização deve sempre recompor o lucro líquido, o que implica em acrescentar as receitas omitidas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Contribuição ao PIS/REPIQUE.

Trata-se de exigência reflexa que também deve ser ajustada em função do decidido neste voto em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

LVIII - AUTO DE INFRAÇÃO REFLEXO DO IMPOSTO DE RENDA NA
FONTE

Enquadramento legal: artigo 8º. do Decreto-lei nº. 2.065/83 (omissão de receitas e despesas não comprovadas); artigo 35 da Lei nº. 7.713/88 (demais infrações).

a) Decisão da DRJ em Salvador

A seguir transcrevo o inteiro teor da decisão, às fls. 394/395:

**Com relação ao lançamento decorrente do Imposto de Renda na Fonte (IRFONTE) foram adotadas duas formas de tributação: A primeira, compreendendo as infrações relacionadas nas fls. 32/33, sob a égide do art. 8º. do Decreto-lei nº. 2065/83; a segunda, abrangendo os fatos descritos nas fls. 34/38, aplicando-se o art. 35 da Lei 7.713/88.*

O contribuinte impugna o lançamento pedindo que se estenda, no que couber, as conseqüências da decorrência do auto do IRPJ, produzindo-se seus efeitos sobre os fatos contidos na presente exigência. Em seguida, argüi a total improcedência do procedimento fiscal, alegando a inaplicabilidade do art. 8º. do Decreto-lei nº. 2.065/83, depois do advento da Lei nº. 7.713/88. Cita ainda, o PN-CST nº. 04/94, para afirmar a impossibilidade da tributação com base no art. 35 da Lei 7713/88, por falta de previsão legal, de acordo, no seu entender, com os itens 18 e seguintes do parecer.

Quanto à fundamentação legal, o Parecer Normativo COSIT nº. 04/94, elucidou a questão sobre a aplicação do art. 8º. do D.L. nº. 2.065/83 ou do art. 35 da Lei nº. 7.713/88.

O citado Parecer encerra na sua ementa:

'IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Aos casos de omissão de receitas e redução indevida do lucro líquido ocorridos nos períodos-base encerrados até 31 de dezembro de 1992 é aplicável o disposto no art. 8º. do D.L. nº. 2.065/83. A partir de 1º. de janeiro de 1993, a matéria subordina-se ao preceito constante do art. 44 da Lei nº. 6.541/92.'

Como cabe ao julgador de primeira instância administrativa examinar o litígio à luz do entendimento da Receita Federal expresso nos atos administrativos, deve prevale-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

cer o lançamento efetuado com base no art. 8º. do Decreto-lei 2065/83, referente às infrações descritas nas fls. 32 e 33 dos autos, estendendo-se a estes itens o que foi decidido no processo matriz (IRPJ), dada a relação de causa e efeito existente entre ambos, por se tratar de tributação reflexiva.

Por outro lado, deve ser excluída da presente exigência, os fatos arrolados às fls. 34/38, por terem sido lavrados com base no citado art. 35 da Lei nº. 7.713/88, conquanto o correto seria o art. 8º. do D.L. nº. 2.065/83. (sublinhei)

Cumpra ainda observar, que os itens de 5 a 8 do auto, relativos à postergação, embora tenham constado da descrição dos fatos, não foram incluídos no demonstrativo de cálculo do imposto, sendo correta a não inclusão, posto que os mesmos não ensejam cobrança de imposto de renda na fonte.

Em face do exposto, fica mantida, em parte, a tributação, conforme Quadro Demonstrativo nº. 2."

Conforme consta no texto acima sublinhado a decisão recorrida determinou a exclusão de todos os valores do IR-Fonte lançados com base no artigo 35 da Lei nº. 7.713/88, descritos às fls. 34/38 no auto de infração.

Todavia, verifica-se no Quadro Demonstrativo nº. 2, às fls. 411, que isto não foi implementado, tendo sido aplicado apenas o princípio da decorrência ajustando o lançamento ao que foi decidido no auto de infração matriz do IRPJ.

b) Recurso Voluntário

Inicialmente, a empresa reitera os argumentos da impugnação.

Em adição, a recorrente pede seja ressaltada a alegação do julgador de primeira instância da existência de vínculo entre as suas decisões e os entendimentos da Receita Federal, estabelecido por meio dos atos normativos por esta emitidos.

Ora, de longa data era questão já pacificada que o entendimento esposado no referido Parecer Normativo COSIT nº. 04/94 não coadunava com a legislação vigente, tendo em vista não só as decisões do Poder Judiciário como as do próprio Conselho de Contribuintes.

Finalmente, veio de ser editado, pela própria Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal o Ato Declaratório Normativo COSIT nº. 06, de 26 de março de 1996, reconhecendo 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 determinando a inaplicabilidade do referido dispositivo desde 1989, como, erradamente, previa o Parecer Normativo já mencionado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Complementando as informações, transcreve-se, a seguir, o que diz o Ato Declaratório (Normativo) nº. 6, da COSIT:

"O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SUBSTITU-TO declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que o disposto no art. 8º. do Decreto-lei nº. 2.065, de 26 de outubro de 1983, foi revogado pelos artigos 35 e 36 da Lei nº. 7.713, de 1988, não se aplicando, portanto, o entendimento constante do Parecer Normativo COSIT nº. 04, de 19 de maio de 1994."

Tendo em vista o reconhecimento, pela Receita Federal, da inaplicabilidade do disposto no Art. 8º. do Decreto-lei nº. 2.065, de 1983 às hipóteses aventadas pelos agentes fiscais e a pacífica jurisprudência desse Primeiro Conselho de Contribuintes, a empresa solicita seja dado provimento ao recurso, de forma a exonerá-la, integralmente, da exigência fiscal contida nessa parte do lançamento.

c) Fundamentação do Voto

O equívoco contido na decisão de primeira instância, no Quadro Demonstrativo nº. 2 de fls. 411, quanto aos itens autuados com base no artigo 35 da Lei nº. 7.713/88, em nada prejudica à contribuinte posto que tais itens devem ser exonerados em face da inconstitucionalidade do referido dispositivo.

A exigência do Imposto de Renda na Fonte com fulcro no artigo 35 da Lei nº. 7.713/88, foi declarada inconstitucional, quanto a algumas de suas disposições, pelo Supremo Tribunal Federal, que apreciou a matéria em grau definitivo, no Recurso Extraordinário nº. 172.058-1/SC, julgado pelo Tribunal Pleno, sessão de 30/06/95.

Do voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, extrai-se a conclusão:

"Diante das premissas supra, concludo:

a) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 conflita com a Carta Política da República, mais precisamente com o artigo 146, III, a, no que diz respeito às sociedades anônimas e, por isso, tenho como inconstitucional a expressão 'o acionista' nele contida;

b) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é harmônico com a carta, ao disciplinar o desconto do imposto de renda na fonte em relação ao titular da empresa individual, uma vez que o fato gerador está compreendido na disposição do artigo 43 do Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

c) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada situação do sócio cotista, quando o contrato social encerra, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo."

O Senado Federal, por meio da Resolução nº. 82, de 18/11/96, determinou a suspensão da execução do artigo 35 da Lei nº. 7.713/88, na forma da declaração de inconstitucionalidade do STF.

Diante do exposto, a Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa SRF nº. 63 de 24/07/97, artigos 1º. e 3º., determinou:

"Caso os créditos de natureza tributária, oriundos de lançamentos efetuados em desacordo com o disposto no art. 1º., estejam pendentes de Julgamento, os delegados de Julgamento da Receita Federal subtrairão a aplicação da Lei declarada inconstitucional."

No caso vertente, trata-se de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, não constando dos autos menção de que o contrato social da recorrente contenha cláusula atribuindo disponibilidade imediata dos lucros aos sócios cotistas, aliás hipótese não usual nesse tipo de sociedade.

Considerando ainda que as verbas autuadas a título de omissão de receitas foram excluídas em relação ao IRPJ, também torna-se indevida a exigência do Imposto de Renda na Fonte lançado com fulcro no artigo 8º. do Decreto-lei nº. 2.065/83.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário quanto a este item para afastar a exigência do Imposto de Renda na Fonte integralmente.

LIX - AGRAVAMENTO DA MULTA

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

As autoridades fiscais impuseram a aplicação da multa majorada sob dois aspectos distintos, a saber:

- prática de ilícito fiscal, conforme descrito no termo de Verificação Fiscal, a exemplo dos itens 2.3.1.9 (BRASIL JET TÁXI ÁEREO); 2.3.1.6 (CRC - CONSTRUÇÕES RURAIS LTDA.); 2.3.1.10 - (PAU BRASIL ENG. E MONTAGENS LTDA.), dentre outras empresas emitentes de documentos inidôneos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

- reiterada falta de atendimento às intimações lavradas pelo fisco, dentro dos prazos, nelas estabelecidos.

b) Impugnação

A petionária não aceita a aplicação, por parte dos fiscais, em alguns itens, de "penalidades com agravamentos julgando terem identificado o dolo, manifestado nas condutas da autuada."

Destaca que o dolo, segundo a lei, deve ser provado; não pode ser presumido.

Por outro lado, "em nenhum momento os diligentes autuantes conseguiram materializar quaisquer intenções da autuada em promover mecanismos de redução das bases imponíveis dos tributos e contribuições".

Logo, conclui que a exigibilidade não pode ser mantida por falta de suporte legal.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Com relação a multa qualificada pela prática de ilícito fiscal, a reclamante junta cópias de DARF, referentes ao recolhimento dos tributos e da multa majorada, relativos aos itens que envolvem faltas tipificadas como de caráter doloso. Centra seu arrazoado no ataque ao trabalho fiscal, alegando existirem 'ilações e conclusões' fiscais precipitadas, além da falta de prova, sobre o envolvimento da empresa na prática do 'dolo', elemento substancial, ao seu ver, ao agravamento da penalidade, prevista em lei.

Apesar de estar excluída do litígio em virtude da extinção do delito pelo pagamento, vale realçar que as provas acostadas aos autos comprovam largamente as circunstâncias na prática das infrações qualificadas.

Quanto ao agravamento, analisado no exame das questões preliminares, a leitura dos autos deixam este Julgador convicto da medida acertada do Fisco, ao imputar a majoração das penalidades aplicadas, por ficar provado nos autos a contumaz falta de atendimento às intimações dos autuantes, consubstanciada, no referido Termo de Verificação Fiscal, bem como a entrega, por parte da empresa, de 'correspondências padrão' em resposta às intimações.

Ressalve-se que inúmeros lançamentos só ocorreram devido a falta de apresentação dos elementos solicitados, também, objeto de consideração na análise dos argumentos que envolvem a preliminar da presente decisão."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

d) Recurso voluntário

A seguir transcrevo os argumentos da contribuinte contra a exigência da multa agravada:

"A majoração da multa por 'reiterada falta de atendimento às intimações lavradas pelo fisco, dentro dos prazos, nelas estabelecidos' é, no mínimo, mais uma grande confusão patrocinada pelos autuantes, infelizmente corroborada pela autoridade julgadora de Primeira Instância.

Dita majoração estaria amparada pelo disposto no § 1º. do art. 728 do RIR/80, que diz respeito ao 'desatendimento, nos prazos marcados, à intimação para prestar esclarecimentos.'

A propósito, veja-se o que diz referido dispositivo legal:

'Art. 728 -

§1º. Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas as que se referem os incisos I e II do art. 992 passarão a ser de 150% e 450%, respectivamente.' (grifamos).

Ora, no presente caso tal não ocorreu.

Não se deve confundir falta de esclarecimentos com impossibilidade de atendimento ou de apresentação de documentos, esta a maior parcela motivadora da dita majoração. Não se deve confundir 'falta de atendimento' com atendimento insatisfatório, principalmente quando decorrente de total impossibilidade de bem atender.

O fato de termos utilizado de 'correspondências padrão', como sustentado pelo Julgador Monocrático, em nada importa ao tema em discussão, até porque tal padrão decorreu do fato de as situações serem idênticas, qual seja, a dificuldade de localização dos documentos e demais assentamentos que nos eram solicitados.

Verifica-se que por diversas vezes a autoridade recorrida faz menção aos seus comentários relativos à preliminar.

Entretanto, naquela mesma preliminar, reconhecemos e afirmamos claramente a relativa desorganização de nosso sistema contábil, principalmente relativo aos arquivos de documentação, fato este expressamente reconhecido tanto pelos autuantes como pelo próprio Julgador Monocrático.

Prova disso, que, mesmo na fase impugnatória, estivemos à busca de informações e documentos a fim de provarmos a regularidade de nosso procedimento e afas-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

tarmos a autuação, como prova a seguinte afirmação do julgador recorrido, ao analisar as razões preliminares de nulidade apresentadas na impugnação, verbis:

'Em tempo, registre-se que o contribuinte, no uso de faculdade prevista no art. 17 do Decreto nº. 70.235/72, apresentou uma série de documentos, em diversas oportunidades, a serem analisadas quando dos itens a elas pertinentes.' (grifamos)

Como bem se observa dessa afirmativa, os documentos foram apresentados não de uma só vez, mas ao longo da fase de julgamento de Primeira Instância, o que prova nossa total dificuldade em obtê-los de imediato, o que prova que efetivamente não os tínhamos disponíveis ou localizados durante a fiscalização. Ressalte-se que a documentação apresentada à Autoridade Monocrática foi devidamente acatada, como se verifica nos diversos casos em que as respectivas infrações foram por ela consideradas improvas.

Além disso, até o presente momento continuamos em busca de documentos, muitos dos quais apresentados nessa fase recursal e outros provavelmente em seu transcurso.

Portanto, jamais deixamos de atender a pedidos de esclarecimentos, e apenas, em alguns poucos casos, o atendimento não foi satisfatório, principalmente se considerarmos que fomos questionados pela fiscalização pela quase totalidade dos fatos registrados em nossa contabilidade relativamente a quatro anos, durante o período de 20 meses ininterruptos. Se não fosse verdadeira essa afirmação de que os casos não atendidos de forma satisfatória foram relativamente poucos, teria, com certeza, a fiscalização arbitrado nosso lucro, o que sabidamente não ocorreu.

A majoração de penalidade de que se cuida tem como justificativa a prática de omissão de informações, por parte do contribuinte fiscalizado, com o fim específico de dificultar a fiscalização, evitando, assim, o lançamento, obrigando que esta se veja impedida de conhecer os fatos ou tenha que buscar tal conhecimento perante terceiros, o que justificaria, quando comprovada a irregularidade, a aplicação de multa exacerbada.

Este não foi o nosso caso, até porque os lançamentos prescindiram de pesquisas junto a terceiros, pois feitos pela própria ausência de documentos ou pela insuficiência dos esclarecimentos. Portanto, nossa atitude, necessária por não termos outra alternativa naquele momento, não evitou ou dificultou o lançamento, mas, ao contrário, o possibilitou.

Portanto, há que, primeiramente, separar as infrações para as quais houve majoração da multa em dois grupos distintos.

O primeiro, referente àqueles itens da autuação fundamentados pela não comprovação documental, para os quais não caberia a majoração tendo em vista que a legislação trata de falta de atendimento 'à intimação para prestar esclarecimentos' e não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

para apresentar documentos, até porque, neste caso (falta de documentos), como já frisado anteriormente, não ocorre a dificultação do lançamento, mas sua própria justificação.

O segundo grupo se refere aos itens da autuação fundamentados em falta de esclarecimentos, para os quais haveria a possibilidade de majoração da multa desde que efetivamente tivesse havido o não atendimento. Mas é fácil verificar que tal não ocorreu. Todas as intimações foram atendidas, ainda que, em alguns poucos casos, de forma insatisfatória no entender da Fiscalização. Algumas, inclusive, apesar de citadas pelos autuantes como motivadoras da majoração, tiveram seu atendimento por eles próprios acatado, não tendo sido sequer objeto de autuação, como se verifica em relação ao teor de nossa correspondência dirigida ao Delegado de Julgamento recorrido, entregue na respectiva repartição em 13/11/95, onde assim nos manifestamos a respeito do assunto:

'Reiteramos os argumentos apresentados em nossa contestação, no que diz respeito as dificuldades existentes na localização da documentação comprobatória, face a descentralização dos nossos arquivos, associada ao porte da nossa empresa.'

Ademais, vale salientar que os nosso arquivos ficaram totalmente desarrumados, tendo em vista a grande movimentação na retirada de documentos para atender com presteza as solicitações dos Auditores Fiscais que manusearam aproximadamente 500.000 documentos.

Conforme descrito na Pag. 2 do Termo de Verificação Fiscal, os Auditores Fiscais embasam o agravamento das multas argumentando a não apresentação da documentação comprobatória das operações efetuadas com a TEC Planejamento, Arquitetura e Engenharia Ltda. e Silus Comércio e Serviço Ltda. Trata-se na verdade de equívoco dos Auditores Fiscais, porque os referidos documentos foram apresentados e inspecionados pelos Auditores Fiscais em conjunto com outros tantos documentos solicitados. Essa nossa afirmação está baseada na existência de diversos documentos solicitados nos Termos de Intimação nºs. 12, 13 e 38, conforme detalhado a seguir, cujos valores não foram autuados porque os Auditores Fiscais se satisfizeram com os documentos por nós apresentados.

A Receita Federal solicitou através dos itens: 45, 905, 906, 907, 908, 909, 910, 911, 912, 913, 914, 915, 916, 917, 1546, 1763, dos Termos de Intimação Fiscal nºs. 12, 13 e 38, documentação comprobatória dos serviços executados por TEC Planejamento, Arquitetura e Engenharia Ltda. e dos itens: 265, 266, 267, 467, 945, 946, 1215, 1216, 1418, 1419, dos Termos de Intimação Fiscal nºs. 12 e 38, documentação comprobatória dos serviços executados por Silus Comércio e Serviço Ltda.

No segundo semestre de 1994 apresentamos diversos documentos inclusive a maior parte desse documentos referia-se às empresas em questão, cujo material foi fornecido pelas empresas TEC Planejamento, Arquitetura e Engenharia Ltda. e Silus Comércio e Serviço Ltda. Por orientação da fiscalização não apresentamos correspondência entregando o material, uma vez que, em razão da quantidade, os itens considerados satisfeitos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

seriam baixados automaticamente do controle dos fiscais, o que efetivamente aconteceu, já que os itens que constavam dos Termos de Intimação Fiscal nºs. 12, 13 e 38 e que tiveram seus documentos apresentados não foram autuados.

Essa afirmação é facilmente comprovada através da confrontação entre os Termos de Intimação Fiscal e os Quadros Demonstrativos que detalham os valores autuados.

Vale ressaltar existência também de itens cuja apresentação da documentação foi liberada pela fiscalização que considerou-se satisfeita, segundo suas próprias afirmativas, tomando por base as diligências efetuadas.

As dificuldades por nós enfrentadas no decurso da fiscalização já foram penalização suficiente para nossa relativa desorganização, não sendo justo, além de notoriamente ilegal, a majoração de penalidade que se lhe quer imputar.

Por conseguinte, é de se considerar sem fundamento legal, em relação à falta de apresentação de documentos, e fático, em relação à falta de esclarecimentos, a majoração da multa, devendo ser determinada a sua exclusão do lançamento recorrido."

e) Fundamentação do Voto

O litígio, nesta parte, cinge-se à questão da majoração da multa de lançamento *ex officio*, efetuada sob a acusação fiscal de falta de atendimento da intimações para prestar esclarecimentos ou apresentar comprovantes da escrituração.

A contribuinte, em extensa e fundamentada argumentação, contesta o agravamento em 50% dos percentuais da multa de ofício básica, ou seja, de 50% para 75%, nos fatos geradores com vencimento até junho de 1991, Decreto-lei nº. 401/68, artigo 21, § 1º., e de 100% para 150%, nos fatos geradores com vencimento a partir de agosto de 1991, Lei nº. 8.218/91, artigo 4º., § 1º.

Entendo ser indevida a exasperação da penalidade pelas razões a seguir declinadas.

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.

222



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Num ambiente de auditoria contábil ou fiscal em uma grande empresa, 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.

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 atendidas, tanto assim que anexou ao processo mais de 10.000 (dez mil) documentos fornecidos pela contribuinte. Muitos desse documentos foram analisados pelos autuantes que deles se valeram para escorar glosas de despesas/custos por não atenderem aos requisitos da necessidade, usualidade e normalidade ao desenvolvimento das atividades da empresas. Contratos foram examinados e utilizados para efeitos de cálculos de omissão de variação monetária ativa ou glosa de variação monetária passiva, o mesmo ocorrendo com uma outra pretora de documentos que no entender do Fisco apontavam no sentido de possível postergação do pagamento do imposto em virtude de acusada inobservância do fundamento contábil do regime de competência, no reconhecimento de receitas ou na apropriação de custos e despesas.

Nos autos de infração, nos diversos termos de intimações e de verificação fiscal, na descrição dos fatos, são descritas ou feitas referências a folhas de livros Razão, Diário Geral e LALUR, a declarações de rendimentos, títulos e códigos de contas contábeis são amplamente citados, bem como são indicados valores, números de documentos fiscais, notas fiscais, duplicatas, faturas, cheques, etc., tudo a indicar que as autoridades lançadoras tiveram acesso à empresa, à sua escrituração comercial e fiscal e a grande parte dos documentos solicitados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

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.

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

Por outro lado, os autos também indicam que os trabalhos fiscais foram áridos e espinhosos, sem dúvida para as autoridades fiscais, quiçá também à empresa.

Também deflui claro dos autos que após um ano e meio do início da ação fiscal, a contribuinte passou a responder a maioria das intimações com um termo padrão, exemplo de fls. 1.121 a 1.142 (PO), em que, polidamente, alega não ter localizado os documentos solicitados.

Em suas defesas justifica essa atitude sob o argumento de dificuldade de encontrá-los em seus arquivos, desestruturação de seu sistema de arquivos, as características de suas atividades com obras espalhadas por todo o país, o porte da empresa e o vulto de suas operações do que resulta uma volumosa massa de documentos, reclamando da longa duração da ação fiscal e da exigência de apresentação de quase todos os comprovantes de sua escrituração.

Independentemente do porte e da complexidade de sua contabilidade, o fato de a contribuinte não ter prestados os esclarecimentos nos prazos fixados pelos auditores, especialmente quanto às obras executadas, como por exemplo na intimação nº. 34, às fls. 776 a 795 (PO), dificultou os trabalhos fiscais. A Fiscalização poderia ter intimado aos contratantes das obras, mas isto não afasta a responsabilidade da contribuinte que deveria estar apta para atendê-la.

Contudo, 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, à medida em que os foi localizando, na fase de impugnação, após a impugnação, na fase de recurso e mesmo após a sua interposição, junto a este Conselho.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

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.

Concluo, que não estão suficientemente caracterizados nos autos os pressupostos para o agravamento da multa de ofício em 50% nos termos do artigo 4º, § 1º, da Lei 8.218/91, devendo ser restabelecidos os percentuais normais.

LX - EXIGÊNCIA DE ENCARGOS COM BASE NA TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD

a) Impugnação

Em seu arrazoado, a autuada não se conforma com a exigência da TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD, em razão da inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal quanto a sua cobrança.

b) Decisão da DRJ em Salvador

A ilustre autoridade julgadora em primeira instância decidiu a questão sob os seguintes fundamentos:

- não compete à DRJ apreciar arguição de inconstitucionalidade, mas, ao Supremo Tribunal Federal;

- é vedada pelo Decreto nº. 73.529, de 21 de julho de 1994, a extensão administrativa de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida pela administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário;

- decisões de Conselho de Contribuintes não constituem normas complementares da legislação tributária; e

- é cabível a aplicação da TRD acumulada aos tributos e contribuições lançados e cobrados pela Fazenda Nacional.

c) Recurso voluntário

A autoridade julgadora não apresenta argumentos capazes de justificar a exigência, mas, apenas se diz impossibilitada de estender os julgados da Justiça e do Conselho de Contribuintes ao fato em discussão, face a atos do Poder Executivo que a impedem de fazê-lo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

Todavia, tais impedimentos não se aplicam aos Conselhos de Contribuintes, razão pela qual, a recorrente solicita sejam considerados os argumentos por ela apresentados na fase impugnatória, com base nos quais solicita seja exonerada, integralmente, da exigência correspondente à TRD em todos os itens em que fora aplicada

d) Fundamentação do Voto

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 1966 (Código Tributário Nacional) e no § 4º. do artigo 1º. do Decreto-lei nº. 4.567, de 04 de setembro de 1942 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro), a Taxa Referencial Diária - TRD pode ser cobrada como juros de mora apenas a partir de 30 de julho de 1991, 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/01-1.773, de 07 de outubro de 1994, ao solucionar divergências a respeito do tema até então havidas entre algumas Câmaras.

Desse modo, deve ser excluída da exigência tributária a incidência da TRD, no período de fevereiro a julho de 1991, mantendo-se, nesse período, os juros de mora lançados nos autos de infração calculados ao percentual legal de 1% (um por cento) ao mês em conformidade com o disposto no artigo 161, § 1º. do Código Tributário Nacional.

LXI - CUMULATIVIDADE INDEVIDA DO LANÇAMENTO

a) Impugnação

a recorrente solicita sejam deduzidos da base de cálculo:

- da Contribuição Social sobre o Lucro, das contribuições ao PIS e FINSOCIAL, o valor da própria Contribuição Social sobre o Lucro;
- do IRPJ, as mesmas parcelas referidas anteriormente; e
- do ILL, as parcelas referidas nas linhas anteriores.

b) Decisão da DRJ em Salvador

"Quanto a este item, não cabe ao fisco refazer a contabilidade da empresa. A ação fiscal deve se ater, tão somente, a ajustes atinentes àqueles expressamente previstos em lei. Ao contribuinte, se for o caso, compete efetuar em contas de Patrimônio Líquido, os ajustes correspondentes a exercícios anteriores, neutralizando através do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, os efeitos tributários do Auto de Infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

Tendo em vista a inexistência de autorização que respalde o pleito do contribuinte, concluo pelo seu indeferimento."

c) Recurso voluntário

"Relativamente à afirmativa da Autoridade Monocrática acerca do refazimento da contabilidade da empresa, 'data vênia', é totalmente incabível ao caso em julgamento. A empresa, em momento algum, solicita que o fisco assim proceda, aliás, ao contrário, entende que esta é uma seara para a qual falece à administração tributária competência legal para a intromissão.

O que é solicitado é, pura e simplesmente, que se determine corretamente a base de cálculo do lançamento efetuado, que, no auto de infração, está completamente em desacordo com a legislação, tanto do imposto de renda quanto da contribuição social sobre o lucro, o que pode ser feito com um simples cálculo aritmético de dedução.

Afirmar que tal procedimento demandaria do fisco proceder a refazimento da contabilidade da empresa consiste, no mínimo, em considerar pouco ou nada inteligente o interlocutor.

Ademais, tal alegação, se observada por todos os agentes públicos, tornaria o Estado um ente cínico, não sujeito às normas legais ditadas pelo legislativo: a dedutibilidade das referidas despesas das bases de cálculo mencionada é um direito do contribuinte, que, ao contrário do que fora afirmado, deve ser respeitado pelo fisco.

É função do Estado, por intermédio de seus agentes, o zelo pelos direitos próprios e os de seus cidadãos. Nesse caso em específico, se o Julgador não tivesse essa obrigação poder-se-ia afirmar com inteira certeza de que a existência dessa instância não se justificava, eis que o contribuinte, ao recorrer ao seu juízo o faz com a esperança de ver o reconhecimento de um direito que imagina ter e que não fora reconhecido pelos agentes fiscais e, se de fato o tiver, o seu afloramento apenas acontecerá se o Julgador o reconhecer.

Deixar de reconhecer o direito à dedutibilidade de uma despesa legítima simplesmente porque ela reduzirá a base de cálculo do imposto equivale a confisco; deixar de fazê-lo porque o contribuinte errou ao fazer o registro contábil equivale a cobrar tributo com a finalidade de sancionar ato ilícito. Trata-se de dois procedimentos vedados no direito pátrio, o primeiro pela própria Constituição, art. 150, IV, o segundo pelo CTN, art. 3º.

Em vista disso, nada justifica que o Fisco deixe de adotar o procedimento correto para esses casos.

Deixar de atender tal exigência, significa, em última análise, compactuar com o confisco e com o uso indevido do tributo como sanção de ato ilícito. O primeiro é vedado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

constitucionalmente e, para sancionar procedimento ilícito ou erro contábil o remédio já foi, há muito, descoberto: são as penas previstas na própria legislação tributária. Que se refaça, então o lançamento, para que a pretendida exigência fique formulada segundo a lei, pois só por essa forma é permitido exigir tributo."

d) Fundamentação do Voto

A dedução do valor da Contribuições Social da base de cálculo do lançamento do IRPJ, permitidas pela legislação, poderia ter sido feita pelo próprio fisco quando da lavratura do auto de infração, pois, seja o lançamento a cargo do sujeito passivo ou *ex officio*, a forma de apuração do lucro real é a mesma, partindo do lucro líquido do período.

Equivoca-se a decisão de primeira instância ao afirmar que a fiscalização não deva efetuar os ajuste no lucro líquido do contribuinte a fim de apurar a correta base de cálculo do imposto. Referindo-se ao disposto no "caput" do artigo 6º. do Decreto-lei nº. 1.598/77, a Administração Tributária através do Parecer Normativo nº. 02/96, orienta *in verbis*:

"5.1 - O art. 6º., de onde foram transcritos estes parágrafos, trata, em seu todo, de definir o que é o lucro real e de estabelecer os critérios para a sua correta determinação, seja pelo contribuinte, seja pelo fisco, como, aliás, esta Coordenação-Geral já se manifestou por intermédio do referido Parecer Normativo CST nº. 57/79."

A jurisprudência desta Câmara vem-se firmando neste sentido, como exemplo cita-se o Acórdão nº. 103-18.010, sessão de 12/11/96.

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - DESPESAS/CUSTOS INEXISTENTES - Somente é dedutível a despesa que, além de atender os requisitos legais de dedutibilidade, tenha a sua existência devidamente comprovada através de documentos hábeis e idôneos.

Ajusta-se a base de cálculo do IRPJ pelo cômputo da contribuição social exigida na autuação decorrente. (grifo nosso)

Por fim, cabe esclarecer que a base de cálculo do PIS/REPIQUE é o próprio Imposto de Renda, portanto, neste caso o primeiro ajuste a ser feito é calcular o PIS a 5% sobre o valor remanescente do IRPJ devido. O PIS/REPIQUE de um exercício passa a ser despesa dedutível no exercício seguinte. Assim, o valor do PIS do ano-base de 1989 deve ser deduzido da base de cálculo do IRPJ do ano-base de 1990; o PIS/REPIQUE exigido do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

ano-base 1990 (exercício de 1991) deve ser deduzido do IRPJ do ano-base de 1991 (exercício de 1992).

As deduções pleiteadas em relação ao Imposto de Renda Sobre o Lucro Líquido ficam prejudicadas uma vez que o lançamento deste imposto está sendo exonerado.

Concluo então pelo provimento do recurso quanto a este item para que o valor da Contribuição Social e do PIS/REPIQUE (do exercício anterior), ajustados após o recurso, sejam excluídos da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social (PIS/REPIQUE do ano anterior), na forma da legislação vigente à época dos fatos geradores.

LXII - CONCLUSÃO

No quadro a seguir tem-se a consolidação do resultado do julgamento do presente recurso voluntário:

* (ITEM DO AUTO DE INFRAÇÃO) ** (ANO-BASE)

ITEM DO VOTO	*	**	VALOR RECORRIDO	VALOR PROVIDO
II - ITEM 1.1.1.1 - OMISSÃO DE RECEITA - ADIANTAMENTO DE CLIENTES	1	89	56.911.482,90	56.911.482,90
III - 1.1.1.2 - OMISSÃO DE RECEITA - FATURAS CANCELADAS	1	89	90.776.217,18	90.776.217,18
IV - ITENS 2.1.1.1 E 2.1.1.2 - OMISSÃO DE RECEITA - ADIANTAMENTO DE CLIENTES E FATURAS CANCELADAS	1	90	2.383.466.621,90	2.383.466.621,90
	1	90	347.839.475,19	347.839.475,19
V - ITEM 2.1.1.3 - ESTORNOS NÃO JUSTIFICADOS EM CONTAS DE RECEITAS (PARTES A E B)	1	90	34.795.243,59	34.795.243,59
VI - ITEM 3.1.1.2 - OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL - ALIENAÇÃO DE BEM DO ATIVO PERMANENTE	1	91	1.182.201.963,00	1.182.201.963,00
VII - 3.1.1.3 - OMISSÃO DE RECEITA - BAIXA DE FATURA NÃO CONTABILIZADA	1	91	30.000.000,00	30.000.000,00
VIII - ITEM 3.1.1.5 - OMISSÃO DE RECEITAS - FATURAS CANCELADAS	1	91	86.062.330,69	86.062.330,69
IX - ITEM 2.2.1.1.1 - SUPERAVALIAÇÃO DE CUSTOS	2	90	80.000.000,00	80.000.000,00
X - ITEM 2.2.2.1 - SUPERESTIMAÇÃO DE CUSTOS	2	90	208.532.254,87	168.888.863,03
XI - ITEM - 3.2.1.1 - SUPERESTIMAÇÃO DE CUSTOS - AMAZONAS SHOPPING CENTER	2	91	9.005.932,35	0,00
XII - ITEM 3.2.1.2 - SUPERAVALIAÇÃO DE CUSTOS - REVERSÕES INDEVIDAS DE PROVISÕES DE SERVIÇOS MEDIDOS A PAGAR	2	91	55.071.781.000,00	55.071.781.000,00
XIII - ITEM 1.2.1.1 - CUSTOS, DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDEDUTÍVEIS - AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL E DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE, RELATIVOS A REGISTRO DE DESPESA E CUSTO	3	89	121.507.279,50	109.279.804,36



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

XIV - ITEM 2.3.1.1 - DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDEDUTÍVEIS - AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL E DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE, RELATIVOS A REGISTROS EM CONTAS DE DESPESA E CUSTO	3	90	9.008.141.678,78	8.133.705.813,48
XV - ITEM 2.3.1.2 - SUPERESTIMAÇÃO DE VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA	3	90	4.034.379,64	4.034.379,64
XVI - ITEM 2.3.1.3 - DESPESAS NÃO COMPROVADAS	3	90	90.000.000,00	0,00
XVII - ITEM 3.3.1.1 - CUSTOS, DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDEDUTÍVEIS - AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL E DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE, RELATIVOS A REGISTRO DE DESPESA E CUSTO	3	91	47.796.259.408,23	46.538.387.230,13
XVIII - ITEM 3.3.1.2 - DESPESA NÃO COMPROVADA - CIA. ÁGUA E ESGOTO DO EST. DO RIO GRANDE DO NORTE	3	91	842.008.361,40	842.008.361,40
XIX - ITEM 1.2.2.1 - CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDEDUTÍVEIS - DESPESAS E CUSTOS CUJA NECESSIDADE NÃO FOI COMPROVADA	4	89	8.870.318,04	3.259.966,55
XX - ITEM 2.3.2.3 - DESPESAS E CUSTOS INDEDUTÍVEIS - DESPESAS E CUSTOS CUJA NECESSIDADE NÃO FOI COMPROVADA	4	90	1.378.335.849,54	796.906.648,48
XXI - ITEM 3.3.2.1 - DESPESAS E CUSTOS INDEDUTÍVEIS - DESPESAS E CUSTOS CUJA NECESSIDADE NÃO FOI COMPROVADA	4	91	5.188.965.036,77	2.405.984.260,15
XXII - ITEM 2.3.2.4 - DESPESA INDEDUTÍVEL (CUJA NECESSIDADE NÃO FOI COMPROVADA)	4	90	8.132.281,81	8.132.281,81
XXIII e XXIV - ITENS 3.3.2.2. e 3.3.2.3 - DESPESAS INDEDUTÍVEIS - VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA	4	91	1.754.862.530,59	1.732.785.749,16
	4	91	828.967.919,80	828.967.919,80
XXV e XXVI - ITENS 2.3.2.5 e 3.3.2.4 - BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA OPERACIONAL	5	90	129.865.905,00	Deduzir o encargo de depreciação na forma da legislação.
	5	91	40.940.478,80	deduzir o encargo de depreciação.
XXVII e XXVIII - ITENS 3.7.5.1 e 3.7.5.2 - ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS	7	91	886.290.000,00	886.290.000,00
	7	91	37.018.653,85	37.018.653,85
XXIX, XXX e XXXI - ITENS 1.1.3.6, 2.1.3.6 e 3.1.2.6 - OMISSÃO DE RECEITAS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS - PAGAMENTOS À ELETROBRAS	8	89	104.443,57	deduzir da tributação nos exercícios de 91 e seguintes a cor. Monetária da reserva oculta
	8	90	1.151.112,02	Idem
	8	91	9.575.785,28	Idem
XXXII, XXXIII e XXXIV - ITENS 1.1.3.1, 2.1.3.1 e 3.1.2.1 - OMISSÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA (PIS/FATURAMENTO)	8	89	4.139.878,25	4.139.878,25
	8	90	183.044.049,23	183.044.049,23
	8	91	2.971.630.154,37	2.971.630.154,37
	8	89	244.177.080,64	244.177.080,64
XXXV, XXXVI e XXXVII - ITENS 1.1.3.2, 2.1.3.2 e 3.1.2.4 - OMISSÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA SOBRE DIREITOS DE CLIENTES	8	90	153.129.204,61	153.129.204,61
	8	91	14.502.788.543,76	14.502.788.543,76



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

XXXVIII, XXXIX, XL e XLI - ITENS 1.1.3.3, 1.1.3.4, 2.1.3.3 e 3.1.2.2 - OMISSÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - RETENÇÕES E CAUÇÕES	8	89	7.531.497,09	7.531.497,09
	8	89	527.053,86	0,00
	8	90	42.915.216,14	42.915.216,14
	8	91	652.110.719,00	652.110.719,00
XLII - ITEM 2.1.3.5 - REDUÇÃO DE RECEITA FINANCEIRA	8	90	34.759.947,82	34.759.947,82
XLIII - ITEM 3.1.2.5 - OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS	8	91	4.345.612.444,00	4.345.612.444,00
XLIV e XLV - ITENS 1.2.2.3 e 2.3.2.6 - DESPESAS INDEUTÍVEIS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS	9	89	1.339.336,49	1.339.336,49
	9	90	56.088.991,05	56.088.991,05
XLVI e XLVII - ITENS 2.3.2.1 e 2.3.2.2 - DESPESA INDEUTÍVEL - VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA	9	90	749.266.641,49	722.499.385,75
	9	90	424.456.641,89	424.456.641,89
XLVIII - ITEM 2.4.1 - SUPERESTIMAÇÃO DE CUSTOS NÃO OPERACIONAIS	10	90	584.290,03	584.290,03
XLIX - ITEM 3.6.1 - EXCLUSÃO A MAIOR DO LUCRO INFLACIONÁRIO	12	91	1.383.824.100,00	1.383.824.100,00
L - ITEM 1.3.1.1 - POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO, "INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO" E POSTERGAÇÃO DE RECEITAS RECEITA CONTABILIZADA COMO ADIANTAMENTOS DE CLIENTES, BAIXADOS EM PERÍODO-BASE POSTERIOR AO DO RECEBIMENTO.	14	89	15.566.176,51	15.566.176,51
LI - ITEM 2.7.1.1 - POSTERGAÇÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - CAUÇÕES E RETENÇÕES CONTRATUAIS - CASAS SENDAS (RJ)	15	90	4.918.404,86	4.918.404,86
LII - ITEM 2.7.1.2 - POSTERGAÇÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - CAUÇÕES E RETENÇÕES CONTRATUAIS - ETENO II E RESID. GRACILIANO RAMOS	15	90	58.674.770,12	58.674.770,12
LIII e LIV - ITENS 1.3.4.1 e 2.7.4.2 - DESPESAS ANTECIPADAS/ SEGUROS	16	89	83.881,00	83.881,00
	16	90	18.591.470,46	18.591.470,46
LV - ITEM 3.4.1 - RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS E PERDAS DE CAPITAL	20	91	9.299.280.199,00	9.299.280.199,00
LVI - ITEM 2.7.4.1 - POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO E ANTECIPAÇÃO DE DESPESA	22	90	54.890.557,00	54.890.557,00
LVII - AUTOS DE INFRAÇÃO REFLEXO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, FINSOCIAL E PIS	Ajustar e excluir conforme voto.			
LVIII - AUTO DE INFRAÇÃO REFLEXO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE	Exonerar integralmente.			
LIX - AGRAVAMENTO DA MULTA	Excluir o agravamento da multa de lançamento <i>ex officio</i> reduzindo-a aos percentuais normais de 50% e de 75%.			
LX - EXIGÊNCIA DE ENCARGOS COM BASE NA TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD	Excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991.			
LXI - CUMULATIVIDADE INDEVIDA DO LANÇAMENTO	Ajustar conforme voto.			

Conforme sintetizado no quadro acima, oriento o meu voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003403/96-60

Acórdão nº : 103-19.522

para excluir da tributação pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica as importâncias de NCz\$ 533.065.320,97; Cr\$ 13.712.322.256,08; e Cr\$ 142.796.733.628,31, nos exercícios financeiros de 1990, 1991 e de 1992, respectivamente, bem como reconhecer o direito à depreciação sobre os bens imobilizáveis indevidamente apropriados como despesas; excluir as exigências da contribuição ao FINSOCIAL e do Imposto de Renda na Fonte; ajustar as exigências da Contribuição Social e da contribuição ao PIS/REPIQUE em função do decidido em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica; ajustar a base de cálculo do IRPJ pela exclusão dos valores da Contribuição Social e da contribuição ao PIS, exigidos por decorrência; excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991; e reduzir a multa de lançamento *ex officio* para os percentuais de 50% (exercícios de 1990 e de 1991) e de 75% (exercício de 1992).

Brasília - DF, 16 de julho 1998


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo nº : 10580.003403/96-60
Acórdão nº : 103-19.522

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 parágrafo 2º., do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em **08 DEZ 1998**

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente

Ciente em,

18.12.1998.

NILTON CÉLISO LOCATELLI
Procurador da Fazenda Nacional