



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Recurso nº : 122.656
Matéria : IRPJ e OUTROS - ANOS-CALENDÁRIO: 1994 a 1997
Recorrente : MEDQUÍMICA INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA.
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 21 de março de 2001
Acórdão nº : 103-20.523

IRPJ. SALDO CREDOR DE CAIXA. CHEQUES COMPENSADOS. DESTINAÇÃO NÃO-COMPROVADA. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO A CRÉDITO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. ANO-CALENDÁRIO DE 1996. FUNDAMENTOS FISCAIS EQUÍVOCOS. PROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA. A partir do ano-calendário de 1996 a exigência tributária com fulcros em omissão de receita passou a se conformar ao regime de apuração no período-base a que a infração corresponder. A base de cálculo, em consonância com a opção das empresas. Os cheques compensados, liquidados, com trânsito pela conta caixa, ainda que sem destinação comprovada, não representam causa de saldo credor. Conferem, tais veículos, uma aparência saudável de liquidez, meramente, ao subjacente saldo credor que decorre, unicamente, do desequilíbrio motivado pela subtração de receitas operacionais e o registro de gastos adimplidos originários de internação dos mesmos recursos até então à margem da escrituração. O saldo credor, portanto, não tem proveniência nos cheques ditos compensados, nem estes são causa daquele; utilizá-los, entretanto, com fim dissimulador, ressoa como cobrir algo com véu de assinalada transparência.

IRPJ. DESPESAS E CUSTOS CONTRAPRESTADOS. DEDUTIBILIDADE E INDEDUTIBILIDADE. DUALIDADE. OCORRÊNCIA. PRINCÍPIOS DISTINTOS. A contraprestação não é uma ocorrência causal da dedutibilidade, mas sim princípio axiomático para se considerar um gasto dedutível ou indedutível perante a legislação do imposto de renda. A dedutibilidade ou indedutibilidade condiciona-se, cumulativamente, à essencialidade e oportunidade dos bens e serviços demandados, e aos limites qualitativos e quantitativos definidos pela legislação do imposto de renda.

IRPJ. CSSL. IRRF. DESPESAS E CUSTOS. DOCUMENTO INIDÔNEO. CONFIGURAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVAS DE CONTRAPRESTAÇÃO. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO. LÍQUIDO. MULTA MAJORADA. PAGAMENTO A PESSOAS NÃO-IDENTIFICADAS. EXIGÊNCIA SUBSISTENTE. O bem ou serviço não-contraprestado, independentemente de ter sido pago, confere à operação e ao documento fiscal o caráter da perversão com fundada caracterização de crime contra a ordem tributária. Causa de redução indevida do lucro líquido, tipifica-se como infração que se deságua nas exigências do Imposto de Renda/PJ. e da CSSL - ambos submissos à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

Recurso nº : 122.656
Recorrente : MEDQUÍMICA INDÚSTRIA FARMACÉUTICA LTDA.

RELATÓRIO

I - IDENTIFICAÇÃO.

MEDQUÍMICA INDÚSTRIA FARMACÉUTICA LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG (fls. 1228/1254), que concedeu provimento parcial ao ato impugnatório.

II - ACUSAÇÃO.

AUTO DE INFRAÇÃO DO IMPOSTO RENDA PESSOA JURÍDICA

De acordo com as fls. 380 e seguintes, o crédito tributário lançado e exigível decorre das seguintes irregularidades:

01 - Omissão de receitas por existência de saldo credor de caixa no ano-calendário de 1996.

Conforme Relatório Fiscal, a existência do ilícito decorre, basicamente, de cheques emitidos e compensados para pagamento de duplicatas, porém contabilizados em data posterior; expurgados, tendo em vista que, compensados, não tiveram destinação comprovada.

Enquadramento legal: arts. 195, inciso II, a 197 e parágrafo único, 226 e 228 do RIR/94. Art. 24 da Lei n.º 9.249/95.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

02 - Custos e Despesas - Comprovação Inidônea.

02.1 - Glosa

02.1.1 - EMPRESA CONSTRUTORA BUENO FRANCO LTDA.

Refere-se à nota fiscal n.º 537, no valor de R\$ 15.000,00, emitida pela empresa em destaque em 26.10.1996 (Diário fls. 496). Conforme o rodapé da respectiva N.F., a Prefeitura Municipal de Belo Horizonte autorizou a impressão dos números 0018780 em 01.06.97. Em ressonância à intimação exarada para aquela prefeitura, o setor encarregado da *AIDF* informou que a única *aidf* fornecida por aquele órgão se refere ao ano de 1994, é a de número 16823. Informa também que a *aidf* de número 18780 de 1997 foi autorizada para outra empresa. Considerando que o recurso para pagamento da referida nota fiscal adveio do caixa e que a comprovação do pagamento se deu por recibo na própria nota fiscal, a empresa foi intimada a comprovar o efetivo pagamento. Em resposta, alega que não possui outros comprovantes além dos que já estão em poder do fisco, ou seja, a própria nota fiscal em referência com quitação manuscrita.

Em virtude do documento inidôneo, este será tributado como glosa de despesa e com repercussões no IR-Fonte.

02.1.2 - MARCO SUL COMÉRCIO E REP.IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

Contabilização como custo – compra de matéria-prima -, no vr. de R\$ 61.111,11, referente à nota fiscal n.º 109 emitida em 31.10.96 (Diário fls. 496).

Diligenciada a AF III do município de Contagem, restou esclarecido, de forma expressa, que fora concedida AIDF n.º 00056167-1996 para a numeração 00051 a 000100; e que, qualquer nota com numeração acima de 100 não foi autorizada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

Informa ainda que a inscrição estadual do contribuinte encontra-se cancelada por motivo de desaparecimento da empresa.

A atividade da empresa (conforme sistema CNPJ) é comércio atacadista de madeira, material de construção/ferragem/ferramenta – ramo incompatível com a mercadoria descrita na nota fiscal em destaque.

Intimada a autuada acerca dos conhecimentos de transporte das mercadorias (tetraciclina e dipirona), respondeu que tais itens foram entregues pelo próprio fornecedor. Não obstante, os campos da nota fiscal n.º 109 e referentes ao transportador estão em branco. Trata-se, segundo a nota fiscal, de 5.150 Kg. de matéria –prima para fabrico de medicamentos, transportada de Contagem para Juiz de Fora, correspondendo a um volume de 206 barricas de 25 Kg. Segundo levantamento fiscal trata-se do maior valor faturado, até então, se comparado com o dos demais fornecedores no exercício social de 1996.

Intimada a comprovar o efetivo pagamento das duplicatas, alega não possuir outros além dos que já foram enviados à fiscalização, ou seja, as duplicatas com quitação manuscrita no verso.

A responsável pessoa física não fora encontrada, baldados, pois, os endereços e telefones disponíveis nos cadastros da SRF; nem mesmo por consulta aos telefones dos municípios de Contagem e Belo Horizonte.

02.1.3 - EMCOMEC - EMPRESA MINEIRA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO LTDA.

Contabilização, em dezembro de 1995, como despesa, aluguel de máquinas e equipamentos no valor de R\$ 9.052,53; como despesa com construção, a verba de R\$ 31.804,17; e, como despesa por serviços prestados por pessoa jurídica o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

valor de R\$ 10.259,53, referentes às notas fiscais n.º 31, 35, 42 e 46, emitidas em dezembro de 1995.

De acordo com o sistema CNPJ - consulta, a empresa fora constituída em 06.06.1996, tendo por responsável pessoa física comum à empresa Marco Sul.

Consta no rodapé dos respectivos documentários a informação de autorização de impressão concedida pela Prefeitura Municipal de Contagem n.º 21.269/95 em 10.04.95, válida para uso em 10.04.96.

Ressalta o Agente Fiscal que a data de autorização da impressão é anterior à consignada no ato de constituição da empresa. As duplicatas correspectivas foram quitadas através de recibos manuscritos apostos em seus versos e com recursos advindos do caixa.

02.1.4 - CARTOGRAFIA UNIVERSAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS.

Contabilização como despesa com propaganda e publicidade e como custo com material de embalagem, várias notas fiscais, com emissão a partir de 12.07.1994, nos montantes assinalados às fls. 404.

Trata-se de empresa falida desde 29 de setembro de 1994 – data da respectiva sentença -, com endereço ignorado, conforme exarado, similarmente, na sentença de quebra.

A nota fiscal série "A" n.º 594 foi emitida em 12.07.1994, data em que já havia sido requerida a falência do aludido fornecedor, além de estar a validade da nota fiscal vencida desde 29.12.1993 (Autorização AF II Contagem n.º 00074690/1992 em 29.12.92).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

Consta no rodapé das notas fiscais série A n.º 314, 325, 331 e 343 a informação de autorização de 01 talão com numeração de 000301 a 000350, concedida pela Prefeitura Municipal de Contagem n.º 0009748/1994 em 10.11.1994. As notas fiscais n.º 314, 325 e 331 apresentam data de emissão anterior a 11/94.

Após reiteradas intimações quando se solicitou a nota fiscal n.º 601 à autuada, constatou-se, de posse deste documento, que constava em seu rodapé a informação da autorização concedida pela AF II de Contagem sob o n.º 00022827/1994 em 10.11.1994.

A AF II de Contagem apresentou tela de consulta onde se constata que a última autorização de emissão de documento fiscal foi concedida à Cartografia Universal em 29.12.1992 sob o n.º 00074690/1992.

As duplicatas correspectivas foram quitadas através de recibos manuscritos apostos em seus versos e com recursos advindos do caixa.

Enquadramento legal da glosa de custos: arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 202, 231, 232, 242, 243 e 247 - todos do RIR/94.

AUTO DE INFRAÇÃO DO IRRF - Fls. 495 e seguintes, decorre do tributo principal e abarca os anos-calendário de 1995 a 1997. Aqui estão inclusas as exigências referentes aos valores caracterizados como pagamento a beneficiário não-identificado, conforme previsto na Lei n.º 8.981/95, à alíquota de 35% incidente sobre a base de cálculo reajustada. A exigência a este título tem o seu fulcro no fato de a contribuinte não ter logrado a comprovação da efetividade da prestação de serviço, nem a entrada das mercadorias descritas nas notas fiscais relacionadas no Termo de Verificação Fiscal n.º 2 (fls. 376/379), caracterizando idoneidade documental com penalidade qualificada de 150%. Inclusos, similarmente, os saldos credores de caixa, mês-a-mês com o respectivo reajustamento da base de cálculo com multa de 75%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

Enquadramento legal: art. 61, §1º, 2º e 3º da Lei n.º 8.981/95, matriz legal do art. 674 do RIR/99.

**AUTO DE INFRAÇÃO
DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS-FATURAMENTO.**

De fls. 475 e seguintes, decorre das exigências relativas à omissão de receita por saldo credor de caixa. Enquadramento legal às fls. 479.

DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.

De fls. 481 e seguintes, deflui da constatação de saldo credor de caixa. Enquadramento legal: arts. 1º e 2º da Lei Complementar n.º 70/91 e art. 24, §2º da Lei Complementar n.º 9.249/95.

DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

De fls. 486 e seguintes, consubstancia-se na totalidade das infrações concernentes ao IRPJ, abrangendo os anos-calendário de 1994 a 1997..

Enquadramento legal: arts.2º e seus e seus parágrafos da Lei n.º 7.689/88. Arts. 19 e 24 da Lei n.º 9.249/95.

III - AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação por via postal em 30.09.1999 (AR de fls. 519), apresentou a sua defesa em 29.10.1999, conforme fls. 520/600, 614/620, 635/636, 649/650 e 664/666, colacionando documentos até as fls. 1.203. Da peça decisória recorrida pode-se extrair a seguinte inconformação vestibular:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

"Preliminarmente, questionou os seguintes pontos: só seria cabível a constituição do crédito tributário relativo aos processos decorrentes após o trânsito em julgado da decisão administrativa confirmando o processo matriz; a autoridade fiscal não observou os elementos que compõem o conteúdo indispensável da peça, já que mencionou dispositivos regulamentares, e não legais; o auto de infração foi lavrado por pessoa que não é contadora habilitada junto ao órgão federal fiscalizador da profissão.

No tocante ao mérito da parcela do lançamento a título de omissão de receitas, argumenta: o enquadramento legal é absolutamente impróprio já que a impugnante incluiu em sua escrituração todas as receitas sujeitas à tributação, manteve escrituração na forma das leis comerciais e fiscais e sua escrituração abrangeu todas as receitas realizadas; não existe lei que proíba a qualquer pessoa fazer pagamentos em moeda corrente, nem que proíba a emissão de um único cheque para pagar diversos compromissos sendo parte deles em um banco e parte em outro, já que os cheques são considerados ordens de pagamento à vista; é prática perfeitamente normal sacar cheques contra um banco, descontá-lo em outro e com o dinheiro pagar compromissos diversos, naquele ou ainda em outro estabelecimento bancário, assim como utilizar um cheque para pagar compromissos em outro banco que não o sacado, recebendo a diferença em moeda corrente e posteriormente utilizando-se o dinheiro para pagamentos diversos; quanto aos cheques emitidos para "reforço de caixa" e liquidados através do sistema de compensação, é perfeitamente normal uma empresa sacar cheque contra um banco, descontá-lo em outro e utilizar o dinheiro para quitação de compromissos diversos; quanto aos cheques emitidos para quitação de compromissos diversos e liquidados através de sistema de compensação, onde a impugnante comprovou sua utilização parcial para quitação de compromissos mas a soma dos pagamentos foi inferior ao montante do cheque, a tributação ocorreu duas vezes, sendo uma vez a título de omissão de receitas e outra como pagamento a beneficiários não identificados; quando um cheque é utilizado parcialmente para pagamento de compromissos em um estabelecimento e o restante é sacado em moeda corrente, o documento contábil é o próprio cheque; a matéria objeto da presente impugnação é de natureza técnica, sendo necessária a realização de perícia, indicando como seu perito assistente Giovani da Silva Coridola para que responda aos quesitos relacionados; sua escrituração está correta, não se observando nela a existência de saldo credor; a impugnante utilizou a sistemática de lançamento de vários débitos para vários créditos, que são perfeitamente identificados, e todos os cheques por ela emitidos foram lançados a débito da conta "caixa" e a crédito da conta "bancos"; deve ser reafirmado que foi utilizada a chamada "compensação de caixa", com os lançamentos acima



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

descritos sendo completados com lançamentos que debitam as contas representativas dos pagamentos e creditam "caixa"; não há, dessa forma, como imputar à autuada a prática de omissão de receitas, já que todas as obrigações foram lançadas; o cheque é uma ordem de pagamento à vista e no caso de ser nominal à própria emitente e descontado diretamente no banco, não há como se exigir que cada um faça um fechamento exato com determinado pagamento; a impugnante demonstra que ao emitir os cheques objeto da autuação fiscal, destinou-os ao pagamento de várias obrigações que, de resto, coincidem exatamente com seus valores; não pode a autoridade fiscal, apenas por suposição, afirmar que a empresa utilizou-se de cheques para pagar compromissos que supostamente já se encontravam liquidados, tendo-se em conta que em alguns poucos casos isolados houve diligência e ficou constatado que os lançamentos dos pagamentos foram feitos em data anterior à emissão dos respectivos cheques, como no caso de alguns adiantamentos de salários, conforme planilhas; o fisco pressupõe que a empresa repassou os cheques para terceiros que não aqueles indicados na contabilidade; pressupôs também que os pagamentos cujos lançamentos encontram-se contabilizados de forma cristalina foram feitos com recursos outros que não os cheques emitidos pela empresa; a legislação fiscal repete o comando do Código Comercial Brasileiro que dispõe 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; constitui jurisprudência mansa e pacífica a afirmativa de que o livro Diário faz prova a favor do contribuinte, desde que não haja prova em contrário; o princípio da verdade material constitui efetivamente o meio eficaz de igualdade ante a tributação; várias impropriedades foram cometidas pela fiscalização ao proceder a recomposição do caixa; não tem a União competência para constituição de imposto sobre lucro provável ou hipotético, exceto na impossibilidade de apuração através da escrituração regular ou do livro Caixa; o emprego da presunção em matéria tributária apenas é admitido sob reservas, entre as quais a necessidade de conformação das normas aos princípios legais de hierarquia superior como, por exemplo, o da tipicidade da tributação, que consiste na estrita observância das normas legais que definem e qualificam a espécie tributária de que se trata; a "constatação" noticiada no relatório fiscal embasador do auto de infração ora impugnado estampa mera suposição, já que o cheque é caracterizado juridicamente como uma "ordem de pagamento à vista", endossável, podendo ser descontado em qualquer estabelecimento bancário e liquidado através do serviço de compensação; o lançamento, como procedimento ou ato administrativo, é uma atividade estritamente vinculada, jamais podendo ser arbitrária ou discricionária, e separada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

da legalidade; o presente auto ofende os princípios constitucionais da legalidade em matéria tributária, da praticabilidade, garantia, certeza e segurança do direito e da ampla defesa; a questão básica que fulmina o natimorto auto de infração é a de que o lucro real apurado pelo contribuinte teve por base escrituração regular, mantida com observância da legislação comercial e fiscal e lastreada em documentação hábil e idônea; não há, no presente caso, a liquidez e a certeza necessárias à constituição do crédito tributário, razão pela qual a pretensão de tributação não pode prosperar.

Com o objetivo de demonstrar a regularidade e transparência das operações realizadas a autuada juntou as planilhas à fls. 538/582, nas quais busca explicar a destinação dos cheques compensados.

Com respeito aos itens "Custos dos Bens ou Serviços Vendidos-Comprovação Inidônea" e "Custos ou Despesas Não Comprovadas-Glosa de Despesas-Comprovação Inidônea", seus argumentos de defesa são os seguintes: as operações efetuadas pela impugnante foram, no primeiro caso, de aquisição de matérias-primas e mercadorias para industrialização e comercialização e, no segundo caso, de bens de uso e consumo; para cada nota fiscal de aquisição demonstra-se a efetividade das remessas pelos fornecedores e recebimento pela impugnante, constatável pela regularidade das operações, seus respectivos lançamentos nos livros fiscais e contábeis, os respectivos pagamentos pelas aquisições feitas correspondentes a cada operação, muitas delas em estabelecimento bancário, portador da cambial por endosso do cedente-fornecedor (emitente da duplicata) e com quitação pelo pagamento; a empresa utiliza a sistemática de lançar todos os cheques e avisos de débito bancário como entrada de caixa e todos os depósitos, pagamentos e avisos de crédito como saídas de caixa, o que não afeta o saldo dessa conta; a impropriedade do lançamento se manifesta também, e principalmente, em razão de que a fiscalização não juntou prova de publicação de declarações de inidoneidade dos documentos fiscais com data anterior às respectivas emissões desses documentos; não pode o contribuinte ser penalizado em decorrência de ter adquirido mercadorias, matérias primas e materiais de uso e consumo em operações regulares, com documentação formal e ideologicamente correta, quando lhe foi demonstrado estar o fornecedor regularmente inscrito, e depois de muito tempo vir a fiscalização a considerar inidôneos os documentos emitidos; não pode o Fisco declarar a inidoneidade de documentos com efeito retroativo, fazendo com que o contribuinte não tenha segurança jurídica em realizar absolutamente nenhuma operação; a Fiscalização estadual pratica um ato que denomina de "declaração de inidoneidade de documentos fiscais", procedimento que não foi observado pela fiscalização federal; a maneira de agir do Fisco cria um estado de insegurança absoluta; a fiscalização adota a presunção de que se o emitente da nota, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

algum tempo, mereceu a sanção aplicada, a operação deve ser reputada fictícia, inexistente ou inexata, ensejando aplicação de sanções administrativas; a fiscalização não apurou se houve ou não a entrada da mercadoria a que a nota alude, bem como se o volume das mercadorias ingressadas e posteriormente comercializadas com outras empresa, conferem com os registros de ingresso nestas últimas; ninguém pode ser considerado infrator se, ao exercer uma atividade, cumpre exatamente aquilo que o mandamento de uma norma lhe determinava fazer para exercê-la; o que a lei demanda do comprador, ao receber a nota fiscal formalmente em ordem, é que exija da contraparte a exibição de documento comprobatório de sua inscrição nas competentes repartições fiscais (estaduais e federal), nisto ficando esgotado o seu dever; mesmo adotando todas as medidas de precaução, o contribuinte não tem como controlar a possibilidade de que fornecedores seus, habituais ou episódicos, sejam e hajam sido sempre regulares em suas obrigações perante o Fisco; a responsabilidade objetiva por infração diz com a prática voluntária de um comportamento antinômico ao dever jurídico a que estava adstrito e não com a mera existência de uma figura infracional urdida por ato de terceiros; outro absurdo cometido pela fiscalização foi considerar os pagamentos efetivamente realizados aos fornecedores listados como "pagamento a beneficiário não identificado" e conseqüentemente ajustar tais valores considerando-se que os pagamentos representam o líquido e posteriormente tributar com a exigência do IRRF, ainda que não pudesse a fiscalização considerar como dedutíveis as despesas ou custos imputados na contabilidade da empresa, a conseqüência natural seria o estorno da despesa ou custo, mas nunca a caracterização como pagamento a beneficiário não identificado, eis que os fornecedores estão discriminados nos autos. Requer ainda a realização de perícia para que fique constata a efetiva entrada dos produtos em seu estabelecimento, formulando os quesitos para tanto, mencionando ainda jurisprudência sobre o assunto.

Finaliza sua peça de defesa manifestando sua expectativa de que seja ela julgada procedente com as conseqüências que lhe são inerente, retificando-se o lançamento inicial para adequá-lo à realidade, ou ainda o cancelamento total do feito conforme matéria alegada em preliminar e no mérito.

IV - A DECISÃO MONOCRÁTICA

A decisão sob o n.º DRJ/JFA n.º 0.320, de 16 de março de 2000 de Primeira Instância às fls. 1228/1230, manteve, parcialmente, a exigência fiscal, assim resumida em suas ementas:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Período de apuração: 30/09/1994 a 31/12/1996*

Ementa: LUCRO REAL. ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE. DEVER DE ESCRITURAR. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, abrangendo todas as suas operações, assim como os seus resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional.

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Período de apuração: 31/01/1996 a 31/12/1996*

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Período de apuração: 30/11/1994 a 31/10/1996*

Ementa: CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS. COMPROVAÇÃO INIDÔNEA. Devem ser efetuadas as glosas referentes àqueles custos para os quais não foi feita a comprovação por meio de documentação idônea.

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Período de apuração: 30/09/1994 a 31/10/1996*

Ementa: GLOSA DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO INDIDÔNEA. Devem ser efetuadas as glosas referentes àqueles despesas para as quais não foi feita a comprovação por meio de documentação idônea.

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Período de apuração: 30/09/1994 a 31/12/1996*

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. LAVRATURA SERVIDOR COMPETENTE. Os agentes fiscais do imposto de renda procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

Período de apuração: 30/09/1994 a 31/12/1996

Ementa: DECORRÊNCIA. Princípio de causa e efeito que impõe ao lançamento decorrente a mesma sorte do lançamento principal. Constatada a omissão de receitas operacionais, é legítima a exigência das contribuições sobre aqueles valores.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 30/09/1994 a 31/12/1996

Ementa: DECORRÊNCIA. Princípio de causa e efeito que impõe ao lançamento decorrente a mesma sorte do lançamento principal. Constatada a omissão de receitas operacionais, é legítima a exigência das contribuições sobre aqueles valores.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Período de apuração: 30/09/1994 a 31/12/1996

Ementa: DECORRÊNCIA. Princípio de causa e efeito que impõe ao lançamento decorrente a mesma sorte do lançamento principal. Constatada a omissão de receitas operacionais, é legítima a exigência das contribuições sobre aqueles valores.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Período de apuração: 30/09/1994 a 31/12/1996

Ementa: RENDIMENTOS PAGOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas e beneficiário não identificado ou quando se tratar de recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 30/09/1994 a 31/12/1996

Ementa: NORMAS GERAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE PERÍCIA. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis."

Da decisão de primeira instância releva-se a seguinte apreciação:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

01 - Cheque n.º 3100941 de 23.01.1996 (fls. 1238): comprovada a destinação do pagamento, ainda que tal parcela não fora contabilizada. Excluiu-se da tributação do IR-Fonte a exigência de R\$ 1.155,36, ainda por se reajustar.

02 - Cheque n.º 2101088 de 29.02.1996 (fls. 1239): afastada a exigência do IRPJ, inclusive do IRRF e das contribuições sociais, no montante de R\$ 1.032,23, ainda por se reajustar.

03 - Cheque n.º 2100985 de 07.03.1996 (fls. 1239): acolhido o argumento, exonerando-se a recorrente da verba decorrente do reajuste na conta caixa.

04 - Cheque n.º 2101134 de 19.04.1996 (fls. 1240): acatado o argumento vestibular, recompondo-se a conta caixa com realocação do valor em 19.04.96, e não em 21.05.1996.

05 - Cheque n.º 234910 de 26.04.1996 (fls. 1240/1): acolhido o ajuste parcial proposto na conta caixa.

06 - Cheque n.º 2101181 de 15.05.1996 (fls. 1241): acatado o argumento impugnatório com o correspondente ajuste da conta caixa.

07 - Cheque n.º 3101213 de 27.05.1996 (fls. 1241): promoção de ajuste na conta caixa, realocando-se os valores para a data de 27.05.1996.

08 - Cheque n.º 4101266 de 31.05.1996 (fls. 1242): adotado o argumento vestibular com o correspondente ajuste na conta caixa, realocando-se o pagamento em 31.05.96, e não em 30.6.1996.

09 - Cheque n.º 4101271 de 04.06.1996 (fls. 1242): promovido ajuste da conta caixa, parcialmente. A parcela de R\$ 11.543,26, contabilizada em 10.06.1996



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

fora mantida em 04.06.1996; a parcela restante de R\$ 2.973,57, não-contabilizada, fora excluída do caixa.

10 - Cheque n.º 101249 de 26.06.1996 (fls. 1243): realocação do valor de R\$ 7.064,00 de 31.07.1996 para o dia 26.06.1996.

11 - Cheque n.º 101476 de 19.08.1996 (fls. 1245/6): excluiu-se da tributação do IRRF a verba após reajuste, por ter sido identificado o beneficiário do dispêndio.

12 - Cheque n.º 101694 de 26.09.1996 (fls. 1247): excluída da tributação a importância de R\$ 2.200,00.

13 - Cheque n.º 11599 de 06.11.,1996 (fls. 1248): cabível o ajuste da conta caixa no montante de R\$ 90,00 e afastada a exigência do IRRF integralmente.

V - A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU VIA E.C.T.

Através da Intimação sob o n.º 2000/2000, deu-se ciência à autora da decisão de Primeiro Grau e do montante atualizado do crédito tributário, por via postal (AR de fls. 1259 e verso, sem data de recepção).

VI - AS RAZÕES RECURSAIS

Irresignada, apresentou recurso a este Colegiado em 02.05.2000, reproduzindo, basicamente, as mesmas irresignações meritorias vestibulares já desfiadas, sem, entretanto, reiterar o pleito de perícia.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

VII - DO DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 1383/1386 acha-se colacionada a sentença judicial da lavra do MM. Juiz de Direito da Subseção Judiciária de Juiz de Fora, concedendo à impetrante, ora recorrente, a segurança, determinando que o recurso voluntário tenha processamento regular, independentemente do depósito prévio de 30%.

VIII - DO PEDIDO.

Por derradeiro, espera a recorrente seja dado provimento ao presente recurso voluntário com a conseqüente reforma do julgado.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

V O T O

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

I - PRELIMINARES DE NULIDADE.

a) Auto de Infração tangido por Vício Formal

Assevera a recorrente que o Auto de Infração não cumpre o determinado no artigo 10 do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto n.º 70.235/72.

É consabido que os Termos denominados "Verificação Fiscal " e "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" são peças indissociáveis do Auto de Infração. Conforme se retira de fls. 376/406, todas as infrações foram exibidas de forma individualizada, por exercício financeiro, com caracteres multicores, com citações integrais de textos de leis regentes, obediente às capitulações próprias, igualmente individualizadas e consignadas após cada descrição dos fatos havidos como infringidos. Uma peça acusatória primorosa que deve ser acolhida de forma sistemática e com assinalado respeito - distante até mesmo de quaisquer críticas tangidas pela seriedade.

A omissão de registro de receitas operacionais longe de se revestir dos apanágios de presunção legal, revela, incontestavelmente, infração imputável pelas próprias escriturações, contábil e fiscal das empresas. Independe até mesmo de prescrição legal específica para se convalidar e coibir-se a existência do ilícito. A



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

citação do artigo 197 e parágrafo único do RIR/94, nas exigências sob os signo "1 a 3", restritamente, ao prescrever que "A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, (...)", afigura-me despicienda, embora sem quaisquer antinomias: desprezível, na medida em que a escrituração completa dos fatos e atos negociais que repercutem no patrimônio é um imperativo a que devem se subsumir quaisquer empresas - não uma faculdade ao seu alvedrio ou às matrocas. O saldo credor de caixa, similarmemente, encontra abrigo no artigo nominado 228 do RIR/94.

Tal fato, aliás, não escapou à acuidade do legislador pátrio ao assentar no Código de Processo Civil sob o artigo 378 que: *Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.*

Ora, ainda que houvesse qualquer ofensa - não vislumbrada, os Custos e Despesas não-comprovados, quanto à sua autenticidade, prescindem de quaisquer outras adjetivações. Realmente não há um artigo sequer específico para acoimar a infração. Nem mesmo precisaria. A tipificação, por si só, responde a qualquer questiúncula - mercê da sua expressão primária a qual não se confuta por meros argumentos descaroados de provas inequívocas. Esta, como as demais infrações, estão capituladas, especificamente, em consonância com a matéria descrita e constante do Auto de Infração. Dessarte, não há qualquer ofensa ao devido Processo Administrativo Fiscal - fato ratificado pela peça recursal de aproximadas noventa páginas donde se emerge absoluta compreensão do objeto acusatório.

Em face do exposto, rejeito esta preliminar de nulidade suscitada.

b) Falta de Habilitação Profissional do AFRF e o Princípio da Legalidade

A recorrente, às fls. 1261 de sua peça recursal suscita preliminar de nulidade, em virtude da incapacidade do agente fiscal empreender auditorias



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

contábeis-fiscais - estas privativas do profissional inscrito no Conselho Regional de Contabilidade.

Aduz ainda, que tal cometimento viola o princípio da reserva legal (Constituição Federal de 1988) e atenta contra a legislação federal que regulamenta a profissão de contabilista (mandamentos legais citados em sua peça recursal e constantes do presente Relatório).

Estou crível que a razão do equívoco manifestado pela recorrente, deve-se à confusão por ela estabelecido na definição do ramo do direito a que se acha adstrita a atividade estatal - *máxime* a de caráter financeiro.

Do ramo do Direito Interno Público, o Direito Financeiro, que abarca o Direito Tributário, submete-se às regras legais condutoras da administração geral da Fazenda Nacional no que se refere à receita e despesa do Estado: a arrecadação, fiscalização e distribuição de todos os encargos de guarda e aplicação dos numerários nacionais. Isto posto e na visão do eminente tributarista, Rubens Gomes de Souza, enquanto "*o direito privado regula a validade jurídica dos atos, o direito tributário investiga o seu conteúdo econômico*". Isto em mente, creio afastadas as incongruências por deduções equívocas.

Não obstante, impõe-se para o aclarar da lide, as seguintes remissões a textos legais que validam as minha conclusões:

O artigo 146 insculpido na Carta Magna, assevera:

**Cabe à Lei Complementar:*

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) (...);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias."

A Lei n.º 5.172/66 (CTN), de 25.10.66 é complementar, por força do disposto no art. 7º, do Ato Complementar n.º 36, de 13.03.67 e recepcionada pelo novo ordenamento constitucional, naquilo que não lhe é contrário, conforme convalidação implementada pelo *caput* do artigo 34 e § 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, de 1988.

Remetido o assunto à esfera do Código Tributário Nacional, destaco, nesta linha, o *caput* do seu artigo 194, *in verbis*:

A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

O conceito de legislação tributária acha-se disciplinado pelo artigo 96 do CTN e "compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes."

Trago à colagem ainda como supedâneo confutável à tese esposada pela recorrente, a íntegra do artigo 195, do mesmo CTN:

Para os efeitos da legislação tributária, não tem aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas de direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

Desnecessária a citação, em nome da concisão, de artigos subsequentes que detalham a competência das autoridades administrativas em matéria tributária, não obstante conferir-lhes, ainda, maior robustez.

Endereçadas as prerrogativas à deferência da legislação tributária, *in verbis* a dicção da Lei n.º 2.354, art. 7º - item 1 - matriz legal do art. 65, inciso III, § 4º do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94:

A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos fiscais de tributos federais, mediante ação fiscal direta, no domicílio das contribuintes.

Neste mesmo sentido e agasalhada pelo seu item 4, amplia-se a competência, neste mister, dos fiscais de Tributos Federais - antes Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, por força do Decreto-lei n.º 2.225/85, e hoje Auditores Fiscais da Receita Federal (AFRF).

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/80) que hospeda o presente artigo e outros relacionados à matéria de teor tributário, tem a sua consolidação amparada em permissivo constitucional (artigo 87, II).

Por derradeiro, trago à baila o inteiro teor da alínea "a" do § único da Lei n.º 4.717, de 20.06.95:

A incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.

Desfechando as digressões, arima-se a norma infraconstitucional no postulado do § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Transitórias, que lhe confere vigência e eficácia, ao assegurar a aplicação da legislação anterior à promulgação da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

CF/88, no que não seja incompatível com o novo sistema tributário nacional erigido pela Carta Magna.

Entendo, pois, inepta qualquer arguição encerrada em ato legal hierarquicamente inferior que possa abrigar entendimento oposto aos assinalados no âmbito do sistema tributário nacional.

Assente a estrutura legal essencialmente teleológica que obriga a administração tributária a agir para o fim para a qual fora criada - mercê de índole constitucional -, refuto as arguições da recorrente e rejeito, similarmemente, esta preliminar suscitada.

II - DO MÉRITO

II.1 - Da Omissão de Receita

II.1.1. - Omissão de receitas por existência de saldo credor de caixa no ano-calendário de 1996.

Conforme Relatório Fiscal, a existência do ilícito tem como centro nuclear a realocação, nas datas próprias, das liquidações das obrigações consubstanciadas em títulos de crédito de emissão de terceiros, somado aos cheques que, debitados à conta caixa foram, *moto continuo*, compensados sem identificação da sua real destinação e sem quaisquer lançamentos a crédito da conta de onde os citados veículos provieram.

Trata-se de exigência relativamente ao ano-calendário de 1996 com arrimo no art. 24 da Lei n.º 9.249 de 26.12.1995 – RIR/99, art. 288(fl. 472).

À luz dos autos, a base tributável fundou-se em 100% (cem por cento) do valor da infração, em consonância com o período de apuração eleito pela litigante



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

(mensal), e conformada ao regime de tributação a que estava submetida a pessoa jurídica nos períodos próprios. Nada a reparar.

Importa frisar, conforme já fora noticiado, que a recorrente adota a sistemática de passar pela conta caixa todo o seu movimento bancário.

Em sua impugnação, apresentou a insurgente vários documentos que, parcialmente, ilidiram, em face da sentença de primeiro grau, a acusação fiscal.

A autora do dissídio calca a sua defesa no fato de o Fisco *ter excluído todos os lançamentos a débito da conta caixa relativos a cheques emitidos para pagamentos diversos e que foram liquidados através do "sistema de compensação", quando esses mesmos cheques não tiveram seus valores absolutamente coincidentes com os pagamentos realizados.*

Indubitavelmente trata-se de presunção *juris tantum*, de cujo ônus da prova recai sobre as partes que lhe deram causa – a contribuinte-recorrente.

O ponto nevrálgico remanescente, conclui-se, fixa-se no fato de os cheques não terem sido convertidos em moeda manual, mas sim compensados (sem qualquer correlação com entes probantes de custos/despesas).

Restou demonstrado, pelos autos, que a contrapartida a crédito da conta caixa não logrou comprovação. Estamos, pois, diante de cheques que foram compensados sem correlação com os pagamentos havidos e declarados pelo contribuinte. Por outro lado, os pagamentos regulares contabilizados demonstram uma conta caixa irreal, sobrelevando-se um saldo maior não-contabilizado, só explicado por receita omitida incorporada ao caixa da empresa.

Excluídos tais cheques da conta caixa, revelou-se o seu respectivo saldo credor. Vinque-se o fato de cheques compensados, pela sua própria exegese,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

não serem descontados na "boca do caixa" da instituição financeira. Portanto a conta caixa, para fazer face aos compromissos da empresa, fora suprida, iterativamente, com recursos oriundos de omissão de receita – fato até mesmo que ratifica a apresentação do saldo devedor em seu balanço.

O saldo credor de caixa tem origem em pelo menos dois vetores centrais: 01) crise de liquidez propiciada pela lenta rotação da conta clientes ou contas a receber, em oposição às saídas improrrogáveis de recursos; e 02) descompasso – temporal e valorativo –, entre a subtração de receitas operacionais e o reconhecimento dos dispêndios a título de custos e despesas.

Na primeira hipótese os recursos dos sócios ou acionistas socorrem a empresa através de suprimento efetivo de numerário possibilitado por capitais próprios - autônomos -, perfeitamente comprováveis. Tais ingressos, inicialmente sem quaisquer consignações, são posteriormente contabilizados - a débito da conta caixa -, nas épocas pertinentes. Dessa forma, o saldo credor subjacente queda-se curvo aos ingressos saneadores monetários justificáveis.

A segunda hipótese revela retorno de numerários, ainda que não integralmente, em forma de dispêndios visando a manutenção da fonte produtora. Geralmente os gastos contabilizados elegem entes de custo(as despesas nem sempre merecem o mesmo tratamento e preocupação), objetivando fundamentalmente a apropriação dos créditos do ICMS e do IPI (quando sujeitos) – parcelas a recuperar.

O saldo credor de caixa suscita, por igual, que as receitas operacionais inicialmente excluídas ainda não retornaram, pela via de qualquer artifício e sob a forma originária, ao caixa oficial da empresa. Aguarda-se o seu melhor momento – infere-se.

De imediato, poder-se-á concluir que as importâncias que provocaram o "estouro" do caixa serviram para liquidar, ainda que parcialmente, as exigibilidades



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

(custos e despesas). Nada mais aparentemente lógico e de grande crença, convenço-me. Continuando na construção da tese, posso afirmar que as evasões anteriores foram de tal monta que, a uma, "estouraram" o caixa e, a duas, permitiram que o caixa dois acudisse de forma recorrente a conta caixa contabilizada da empresa, livrando-a de se precipitar numa aguda crise de liquidez, impondo-lhe ainda mais quitações sem lastros. Conclui-se, de forma indiscutível, que o retorno de receitas, ainda que não plenamente - reitera-se -, antes subtraídas, foram efetivamente consumidas na liquidação das obrigações da empresa. Portanto em nenhum momento se poderia admitir liquidação das exigibilidades a crédito da conta caixa, em face de sua fragilidade de liquidez - frise-se. Seria inconcebível - inimaginável - que, com saldo credor, a empresa ainda pudesse retirar alguma verba para liquidar as suas obrigações; salvo se, por ficção, admitirmos que do nada possa se tirar algo que não seja nada.

Em face do exposto, tem sido comum a prática de se debitar a conta caixa pelo ingresso de cheques sacados contra a conta bancos, objetivando-se conferir ao disponível uma mera aparência de liquidez saudável. Entretanto, *moto continuo*, tais cheques são utilizados para recompor, pelo menos em parte, os recursos "de posse dos sócios ou acionistas" - antes subtraídos - tendo em vista que, premidos por circunstâncias várias, foram utilizados na solvência dos compromissos improrrogáveis revelados por custos e despesas iminentes (máxime os de custos, reitera-se), notadamente em face da imperiosa necessidade de se aproveitar os créditos ofertados pela sistemática da não-cumulatividade dos tributos. E não só pela razão antes declinada, mas também porque tais recursos caracterizados pelos cheques objetivam o cumprimento das obrigações subsequentes, adimplindo-as continuamente (por vários ciclos). E o reconhecimento desses dispêndios na escrituração exigirá permanentes manobras dissimuladas - fato que provocará -, como no caso presente, sucessivos "estouros" de caixa; inibe-se, por decurso, quaisquer lançamentos presentes a crédito da conta caixa, impondo-se o aguardar de uma oportunidade definitiva para se erradicar o abismo credor em que se materializou o correspondente ente patrimonial (*vide, v.g., ocorrência acerca do*

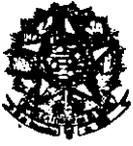


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

ch. 2101069 - fls. 1274). E tais cheques - liquidados pela via da compensação bancária e sem quaisquer registros a crédito da conta caixa -, permanecerão, até ulterior desfecho, artificialmente integrados ao seu então saldo devedor.

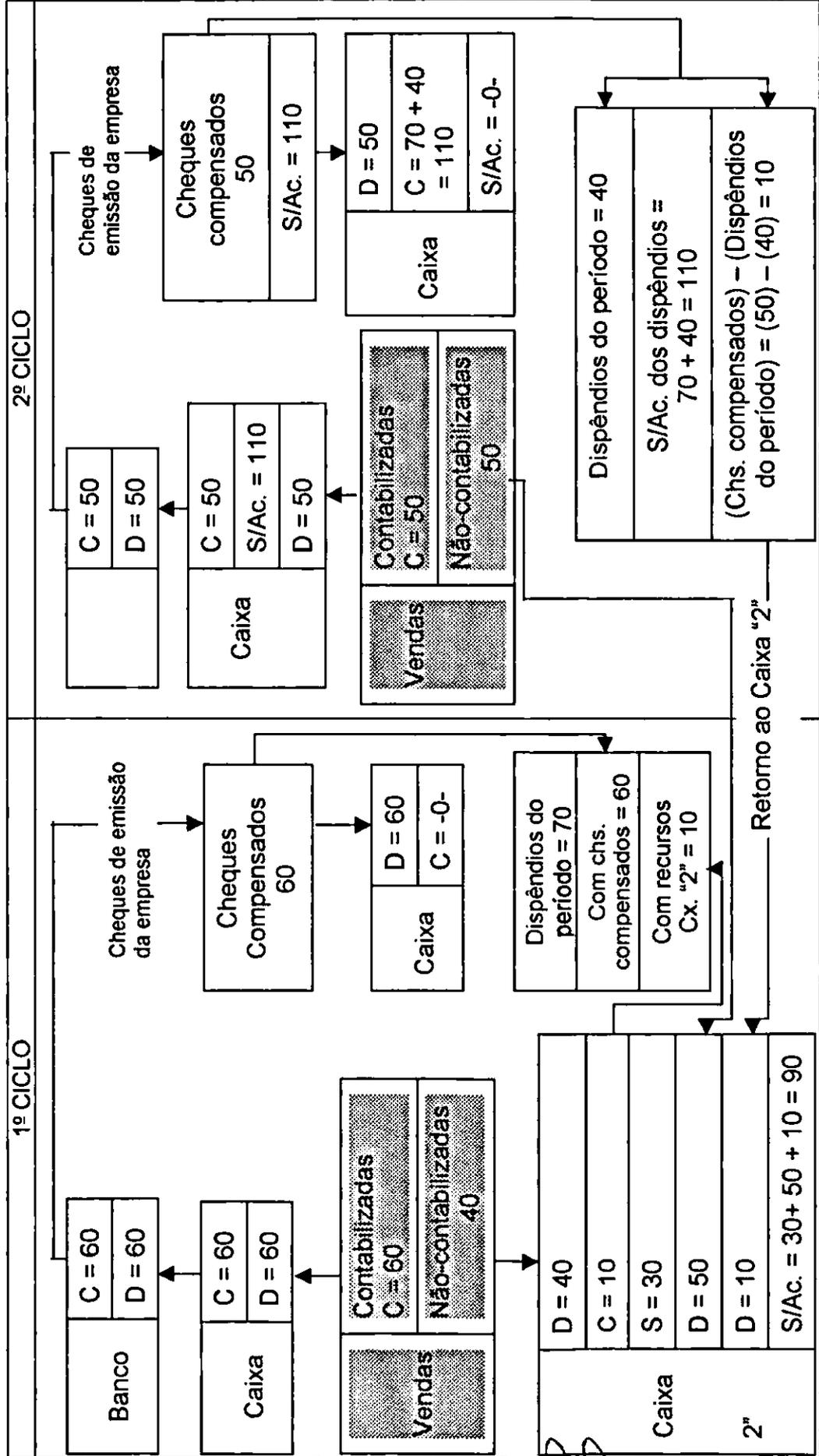
O fluxograma financeiro circular, a seguir, exhibe, hipoteticamente, com razoável fidelidade, em dois ciclos distintos mas que se interagem, os comportamentos das variáveis aqui em debate. Pela demonstração e conduta dos entes patrimoniais resta caracterizado que não são os cheques compensados que, subtraídos, ensejam o saldo credor da conta caixa. Isto por uma razão singela: se os cheques compensados advém de conta bancária reconhecida e transitam pela conta caixa, a sua compensação, quando implicar liquidação de obrigações (dispêndios), ficará limitada ao montante ingressado a esse teor, a crédito da conta caixa. O saldo credor sempre terá origem no adimplemento das obrigações possibilitado pelos recursos - antes subtraídos da receita de vendas -, ingressados, supletivamente, no giro da empresa. E aquele só será visível escoimando-se o saldo de caixa dos cheques compensados. Portanto, o saldo credor não tem origem nos cheques ditos compensados, nem estes são causa daquele; utilizá-los, com esse fim, ressoa como se cobrisse algo com véu de assinalada transparência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

FLUXOGRAMA FINANCEIRO - CICLOS DO SALDO CREDOR DE CAIXA - COMPENSAÇÃO DE CHEQUES
(em Unidades Monetárias - UM)





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

Legenda	
D = Débito	S/Ac. = Saldo Acumulado
C = Crédito	S = Saldo

Não merece, pois, quaisquer reparos, a decisão recorrida nesse mister, impondo-se, na ótica deste relator, à toda evidência, a tipificação do ilícito omissão de receita por "saldo credor de caixa".

II.2 - Custos e Despesas - Comprovação Inidônea.

II.2.1 - Glosa

A recorrente assinala que as operações efetuadas foram de aquisição de matérias-primas e mercadorias para industrialização e comercialização no caso do item "2", e de bens de uso e consumo no caso do item "3", sendo que o direito à dedutibilidade está assegurado no Regulamento do Imposto de Renda e também na Constituição Federal.

Antes mesmo de se elaborar quaisquer comentários conclusivos acerca da exigência e dos seus fundamentos, mister se impõe promover uma exegese acerca do instituto das despesas e custos na ótica do imposto de renda.

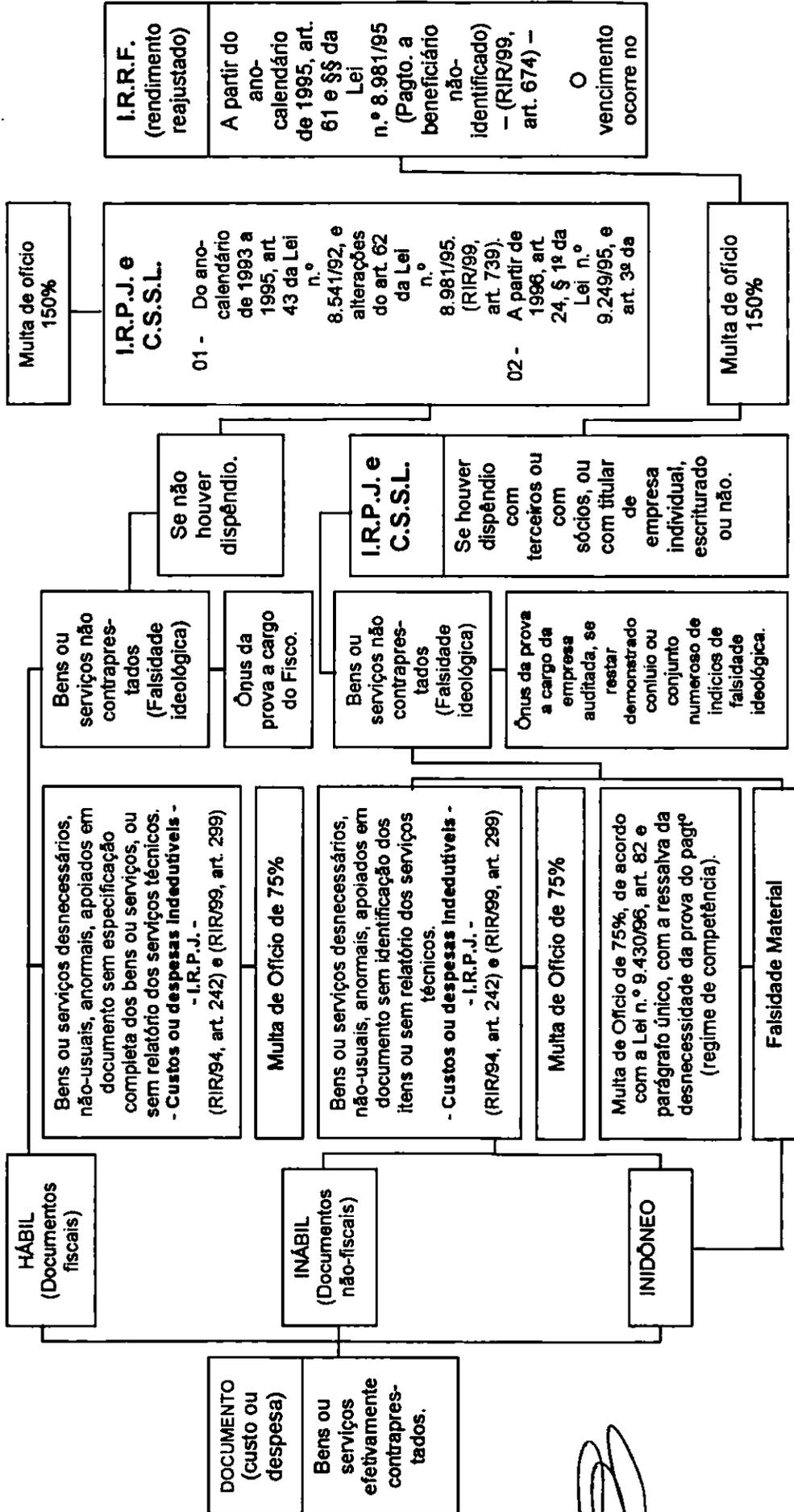
A tabela a seguir pretende demonstrar, com todas as luzes, as sendas legais e jurisprudenciais reitoras a que se deve perseguir, não só em benefício da melhor e clara tipificação da matéria alçada, como também nos exatos momento e quantificação do valor exigível.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

DIAGRAMA DEMONSTRATIVO DE EXIGÊNCIA FISCAL EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO



HIPÓTESE DE REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO

HIPÓTESE DE INDEDUTIBILIDADE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

Observa-se uma certa confusão entre despesas/custos dedutíveis ou indedutíveis, e despesas ou custos que reduzem, indevidamente, o lucro líquido do exercício.

Objetiva este trabalho lançar luzes e abrir um amplo debate acerca de importante e sempre presente tema de auditoria fiscal.

A - DA INDEDUTIBILIDADE DOS GASTOS

Os gastos dedutíveis ou indedutíveis necessitam de uma premissa básica para que se configurem: que os bens e serviços tenham sido contraprestados. Portanto quando se aborda a tipificação - dedutibilidade ou indedutibilidade -, não se está sequer colocando em dúvida a entrada de mercadorias ou a efetiva prestação de serviços. Esta é variável exógena, vale dizer, fora de quaisquer apreciações. Resulta, pois, que a análise ou auditoria deve-se voltar para outros quatro aspectos basilares:

01 - se os documentos que embasam a operação, em sendo hábeis, inábeis ou idôneos, expressam, com minudência, os bens ou serviços adquiridos; se frente a serviços técnicos são aqueles documentos acompanhados de relatórios profissionais conclusivos;

02 - se os bens e serviços - objeto das aquisições -, sendo necessários, normais e usuais, guardam, por isso mesmo, correlação com a fonte produtora dos rendimentos;

03 - se os gastos estão conformados aos limites qualitativos e quantitativos impostos pela legislação do imposto de renda/P.J., a exemplo das multas indedutíveis, e os limites individual, colegial etc. das gratificações; e

04 - se houve a correta escrituração (máxime no LALUR) das respectivas despesas e dos reais montantes dos gastos indedutíveis consagrados na literatura fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19

Acórdão nº : 103-20.523

Portanto esses são os únicos requisitos, ou postulados básicos exigíveis para se apreciar a pertinência ou não da dedutibilidade de uma despesa ou custo no âmbito da legislação do Imposto de Renda.

Impugnada a operação por ofensa a um dos quatros itens antes elencados, há de se adicionar o seu montante ao lucro real, mantendo-se, entretanto, o resultado contábil de forma incólume.

Primeira vertente: se os documentos que lastreiam as operações são inábeis ou inidôneos, não há que se impugnar a dedutibilidade dos valores que neles se encerram. Vale dizer: a impertinência documental ou a falsidade material há de se curvar à preexistente contraprestação dos bens e serviços, notadamente após a sua ratificação pela edição da Lei n.º 9.430/96, art. 82 e parágrafo único.

Apenas à guisa de se evitar quaisquer desencontros quanto ao entendimento da matéria aqui versada, entende-se por documento **hábil**, para os fins em debate, aquele que, revestido de autenticidade e forma legalmente própria, não confere à operação certeza jurídica. É o caso, por exemplo, de *ticketes* de caixa registradora, nota fiscal da série "D", principalmente, sem que haja descrição razoável dos bens adquiridos, ou com descrição meramente genérica etc. **Inábil**, os que não reúnem os requisitos formais determinados pela lei estadual regente do ICMS, pela lei municipal (ISS), ou pela legislação do IPI, a exemplo dos recibos ou dos denominados "orçamentos". Já o documento **inidôneo** ou apócrifo é timbrado pela falsidade material. Consigna-se que a simples constatação da falsidade material não retira da operação o caráter da dedutibilidade para fins do IR., reitera-se.

Em face do que aqui fora assentado, a única matéria tributária factível, nessa fase, será a do IRPJ, mormente porque, no regime de competência, ao contrário do que assinala o artigo já coligido da Lei n.º 9.430/96, a prova do pagamento da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19

Acórdão nº : 103-20.523

obrigação é despicienda. Esclareça-se, também, que a C.S.S.L. não é devida, tendo em vista que não há disposição legal para se exigir tal prestação quando se está diante de indedutibilidade de despesa. A indedutibilidade atinge tão-somente o lucro real - não o lucro líquido, que subsiste incólume.

Infere-se, pois, a teor do segundo pilar de sustentação das hipóteses elencadas, que a exigência do IRPJ (por indedutibilidade) pode advir da confirmação da inabilidade do documento quanto a ausência de expressão completa do seu conteúdo ou da operação de compra de **entes ingressados** - frise-se -, que não se compadecem - tanto pelo seu valor quanto pela sua natureza -, aos objetivos sociais da contribuinte. Nunca em função estrita da indignidade ou inabilidade documental.

A multa aplicável de ofício será sempre de 75%.

Um dos exemplos limites de despesa dedutível e que robustamente sintetiza o que tudo mais fora descrito é quando o Fisco prova que o fornecedor de fato, sendo uma pessoa física, utiliza-se de nota fiscal de pessoa jurídica (inativa, inapta, encerrada, ou até mesmo de sociedade inexistente). Uma outra modalidade na mesma direção e que deve merecer o mesmo tratamento ocorre quando uma pessoa jurídica se utiliza, pelas mais variadas razões, de nota fiscal de outra empresa com atividade congênere ou não para lastrar a venda efetiva de seus produtos ou de seus serviços (contrafação).

Aqui, mais uma vez se impõe o seguinte exercício: como houve a necessária contraprestação (por ser um imperativo), nada há que se tributar na empresa adquirente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19

Acórdão nº : 103-20.523

Dessa forma restará sempre incompatível ou insubsistente a capitulação da infração ao abrigo do art. 242 do RIR/94 (art. 299 do RIR/99), quando calcada meramente em documentos pervertidos e com multa majorada de 150%.

Contrário senso, a existência de documentos com grande carga de ilegalidade poderá exibir indícios voltados para outros ilícitos, a exemplo daqueles que reduzem indevidamente o lucro líquido do exercício e, com toda a certeza, aqueles caracterizados pela omissão de receita havida na empresa ou pessoa física emitente dos documentos impertinentes.

S i n t e t i z a n d o :

- a) - O aspecto formal do documentário é desprezível;
- b) - a necessidade, a usualidade e normalidade devem estar presentes, cumulativamente, nas operações;
- c) - os documentos fiscais devem explicitar, com clareza e extensão, os bens e serviços prestados;
- d) - os serviços profissionais (de advogados, economistas, de engenharia etc.) devem ser acompanhados de relatórios técnicos;
- e) - a exigência recairá tão-somente no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), não atingindo a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.), por falta de permissivo legal;
- f) - no regime de competência a prova do pagamento é desnecessária; e
- g) - a multa de ofício aplicável será sempre de 75% (setenta e cinco por cento).

B - DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO

Se o Fisco ultrapassar esta primeira fase, ou fazê-la por depender de outra para caracterizar a fraude presumível, poderá perseguir um desiderato a mais: se o bem ou o serviço sob discussão ingressou ou fora prestado, respectivamente no estabelecimento e ao seu demandador. Nesse ponto importa classificar-se o veículo probante ou documental quanto a sua aptidão ou autenticidade, meramente para se apontar a quem é destinado o ônus da prova. Se restar provada a co-participação do adquirente na implementação da fraude, até mesmo por um conjunto numeroso de indícios diligentemente havidos (reunir elementos indiciários de tal monta, de forma que a empresa não consiga sequer justificar, na mais tênue possibilidade, como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19

Acórdão nº : 103-20.523

indenes ao tributo as operações), o ônus probante estará a cargo da empresa sob auditoria.

Dispensável, entretanto, a comprovação da liquidação da presumível dívida, tendo em vista que até esta fase o regime que consagra tais dispêndios – para efeitos tributários -, é o de competência (despesa/custo incorrido). Na hipótese de bens contabilizáveis no ativo circulante (estoque) da empresa, o demonstrativo deverá exibir, com todas as luzes, a internação dos entes adquiridos nesta conta. Se se tratar de prestação de serviços ou de despesas (diretamente levados a débito da conta de resultados do exercício), aí a prova do adimplemento da obrigação extrapola os seus objetivos tributários e se transforma em robusto aspecto adicional de convencimento.

Como já se expôs, se o documento for hábil, recairá sobre o Fisco o ônus de provar a aludida contraprestação; se o documento estiver tingido pela inidoneidade, com prova ou veementes indícios de participação dolosa do adquirente, ainda que os elementos probantes tenham aparência verossímil, tal ônus se quedará curvo à competência estrita daquele que lhe deu causa. Observe-se que, no caso de documento inábil, a prova será da indelegável competência da auditada.

Não-demonstrada a contraprestação, estar-se-á diante de requisição fiscal - não causada pela indedutibilidade dos gastos -, mas por redução indevida do lucro líquido do período.

Infirmada ou desnudada a operação, a exigência recairá não só sobre o tributo IRPJ subtraído, com arrimo no art. 24, §1º da Lei n.º 9.249/95, consubstanciado na IN/SRF n.º 11/96, art. 3º, como também sobre a Contribuição Social sobre o Lucro - ambos penalizáveis com multa majorada de 150% (cento e cinquenta por cento). Nessa fase todos os documentos, bem assim as operações restarão caracterizados como inidôneos - materiais e ideológicos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19

Acórdão nº : 103-20.523

Uma outra vertente plausível de ocorrência exige que a contraprestação esteja escriturada no montante exato contratado, pois, se menor, estar-se-á em correspondência com outro ilícito concorrente ou supletivo denominado de despesas ou custos não-escriturados, passível de exigência do Imposto de Renda com fulcro em omissão de receita; se houver a prova do efetivo dispêndio, também com incidência da tributação na fonte.

O próximo passo, compulsório, impõe ao Fisco, após uma oportuna e saudável intimação ao contribuinte (objetivando-se um ente a mais de confronto), o levantamento do dispêndio havido (registrado ou não), e as respectivas datas ocorrentes dos respectivos potenciais desembolsos. Tal iniciativa, quando escriturados os já citados gastos, deve ser do Fisco, tendo em vista que o fato gerador da infligência reflexa (I.R.R.F.) ocorre na data do efetivo cumprimento ou da efetiva liquidação/desembolso da pseudo obrigação. A inexatidão quanto às datas e valores disponíveis nos assentamentos contábeis da contribuinte terá o condão de macular, por inválido, o respectivo lançamento fiscal. Ademais não é de todo descartável que haja inadimplência (ou não-desembolso) - fato que confluirá para nenhuma imposição tributária a título de I.R.R.F. (até o advento da Lei n.º 9.249/95) ou de Pagamento a Beneficiário Não-Identificado, com âncora no art. 61 e §§ da Lei n.º 8.981/95 (RIR/99, art. 674).

Sintetizando:

- a) - O aspecto formal é fator fundamental para se caracterizar o ônus probante, ou deflagrar uma investigação mais direcionada objetivando reunir mais elementos, ainda que indiciários, para inversão do respectivo ônus;
- b) - a prova do pagamento ou da liquidação do débito é da competência do Fisco; se ocorrente, impõe-se a exigência do I.R.R.F. a teor de Pagamentos a Beneficiários Não-Identificados, com reajustamento do respectivo rendimento;
- c) - a exigência recairá no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), atingindo, semelhantemente, a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.); e
- c) - a multa de ofício aplicável sempre será majorada, com alíquota de 150%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

Montado este cenário prévio importa apreciar a matéria versada nos autos do IRPJ:

Primeiramente mister se faz compulsar a documentação infirmada pelo Fisco, máxime quanto a autenticidade da operação que abriga:

II.2.1.1. *Empresa Construtora Bueno Franco LTDA.*

Segundo o TVF de fls. 397, a nota fiscal sob o n.º 537 de 26.10.1996, no montante de R\$ 15.000,00 apresenta em seu rodapé a informação de autorização concedida pela Prefeitura Municipal de BH sob o n.º 0018780 em 01.06.1997.

Intimada a respeito, o órgão municipal próprio informa ao Fisco que a autorização de que se cuida fora concedida a outra empresa. E mais: que a única *aidf* fornecida para a empresa em tela se refere ao ano de 1994 e sob o n.º 16823. Ademais, salienta o Fisco: a nota fiscal em destaque e de fls. 324 fora emitida em 26.10.1996, portanto antes mesmo da *aidf* impressa em seu rodapé datada de 01.06.1997. A quitação operou-se com recursos de caixa contra-recibo aposto no próprio documento. Intimada, não logrou a recorrente dar maiores esclarecimentos daqueles já constantes dos documentos e operação.

Pelo conjunto indiciário não há dúvida de que o documento padece de autenticidade (falsidade material). O conjunto de indícios ofertados aponta para a participação da recorrente na construção ou facilitação do ilícito. A quitação desses títulos, em moeda manual, em antinomia à prática adotada pela empresa, revela, sim, um frágil indício, mas que alinhado aos demais, ganha notável força probante contrária à pretensão recursal. Melhor sorte assistiria ao contribuinte se promovesse ações junto à empresa emitente da nota fiscal e aos seus respectivos sócios, objetivando obter informações e declarações expressas acerca da licitude das operações em debate.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

Isto posto, em acorde ao que já fora assentado, trata-se de despesa que reduz indevidamente o lucro líquido do exercício, com grande carga de falsidade ideológica, acoimável com 150% (cento e cinqüenta por cento) a título de multa de ofício.

Em face do exposto decido por se negar provimento parcial a este item recursal.

II.2.1.2. Marco Sul Comércio e Rep. Importação e Exportação LTDA.

Trata-se de aquisição de ponderável volume de matérias-primas no montante de R\$ 61.111,11 (TVF fls. 398). Em atendimento ao Termo fiscal, a AF III de Contagem (MG) esclarece que *fora concedida AIDF n.º 00056167 –1996 para a numeração 000051 a 000100; que quaisquer notas acima da numeração 100 não foi autorizada*, anexando telas do sistema SICAF. Informa, ainda, que a inscrição estadual encontra-se cancelada por motivo de desaparecimento do contribuinte. A atividade da empresa é comércio atacadista de madeira, material de construção / ferragem / ferramentas.

Intimada a apresentar os conhecimentos de transporte das mercadorias constantes da nota fiscal n.º 109 (fls. 325), a exemplo de todas as suas demais compras de produtos similares junto a outros fornecedores, afirma a recorrente que a *mercadoria fora entregue pelo próprio fornecedor*, não obstante, no campo próprio da nota fiscal não constar quaisquer informações pertinentes.

Trata-se de 5.150 Kg., de matéria-prima para medicamentos, transportada de Contagem (MG) para Juiz de Fora (MG), correspondendo a um volume de 206 barricas de 25 Kg, conclui a Agente Fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19

Acórdão nº : 103-20.523

A nota fiscal em questão assinala aquisição de produto químico, enfeixando um valor superior quando confrontado com as demais compras de bens similares contraprestados por outros fornecedores, em igual período (fls. 407/422).

Assim como tratado na hipótese prévia, não há dúvida de que o documento reúne exacerbados requisitos que o estigmatizam de inidôneo.

Pela nota fiscal de fls. 325, datilografada, constata-se toda a denúncia ofertada pelo Fisco, sobrelevando-se que um carregamento desse nível, mormente em face do seu teor químico, não ter sido objeto de inspeção da fiscalização volante (ou de barreira) do Estado de Minas Gerais.

A recorrente alega em sua defesa que todos os pagamentos ocorreram via conta caixa, tendo em vista que adota o procedimento de passar todo o seu movimento bancário (a exemplo do débito da conta caixa em face de aviso de débito em conta corrente bancária, *vis-a-vis* o crédito pela liquidação dos títulos) por esta conta. Falaciosa – especificamente nos casos selecionados pelo Fisco e ao abrigo da infração imputada –, a asserção recursal. Confirma-se que a prática defendida pela parte autora é verossímil quando diante de outros fornecedores que não os aqui listados (fls. 423 e 425). Dessa forma, não obstante a expressão significativa do montante em tela, todos os pagamentos ocorreram em dinheiro, alinhando-se aos recibos firmados nos versos dos títulos, manualmente (fls. 340 a 343).

Estou crível que o conjunto de indícios é vigoroso para não só ratificar a inidoneidade documental, como também para transferir o ônus da prova do ingresso ou não das mercadorias à contribuinte. Procuo nos autos e não encontro quaisquer levantamentos, por exemplo, dos estoques físico-financeiros que possam objetar a acusação fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

Isto posto, em acorde com o que já fora assentado, não há como se opor ao lançamento fiscal.

II.2.1.3. *EMCOMEC – Empresa Mineira de Prestação de Serviço LTDA.*

A descrição e exposição da infração constante de fls. 400 reúne, a exemplo das demais, um mínimo de requisito para macular de inidôneo os documentos de fls. 326 a 329 e as operações que neles se encerram.

As anomalias formais apontadas indicam a emissão de nota fiscal antes da constituição da empresa, e que o CGC (MF) impresso nas respectivas notas fiscais denota a falta de um dígito verificador. A consulta ao órgão municipal concedente de *aidf* frustrou-se frente a negativa de seu titular a prestar as informações suscitadas.

A proposição fiscal, como corolário, não se ressentir-se, entretanto, de maior e melhor aprofundamento como já fora antes manifestado por este voto condutor.

À evidência, trata-se, com todas as luzes, de documento inábil para respaldar a dedutibilidade da despesa com indisfarçável carga de falsidade ideológica. Dessarte, persiste a fixação do imposto de renda da pessoa jurídica com imposição da multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento).

Isto posto, decido por se negar provimento a este item recursal.

II.2.1.4. *Cartografia Universal Indústria e Comércio de Embalagens.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

Consoante descrito às fls. 402 e seguintes, a empresa em relevo teve a sua falência requerida em 26.05.1994. A sentença através da qual foi decretada a quebra da empresa requerida ocorreu em 29.09.1994. Certifica o Sr. Oficial de Justiça em 07.10.1994, ao dar cumprimento ao mandato de lacração da empresa e fixação da sentença de quebra, que "deixou de proceder a lacração, afixação de sentença e intimação em virtude da falida ter se mudado há aproximadamente 10 meses do endereço indicado."

A nota fiscal n.º 594 (fls. 330) foi emitida em 12.07.1994, data em que já houvera sido requerida a falência da empresa emitente, estando a validade da nota fiscal vencida desde 29.12.1993. Consta no rodapé das notas fiscais n.º 314, 325, 331 e 343 a informação de aidf relativamente a um talão com numeração de 000301 a 000350, concedida em 10.11.1994. As notas fiscais 314, 325 e 331 apresentam-se com data de emissão anterior a 11/94.

As demais notas fiscais foram emitidas em 11 de setembro de 1994 (fls. 332), 14 de outubro de 1994 (fls. 333), 15 de novembro de 1994 (fls. 334), 17 de novembro de 1994 (fls. 335), 07 de dezembro de 1995 (fls. 336) e 19 de dezembro de 1995 (fls. 337).

No que se refere à nota fiscal n.º 601 (fls. 335), consta de seu rodapé a aidf datada de 10.11.1994. A AF II de Contagem (MG.) apresenta telas de consulta onde pode ser verificado que a última autorização de emissão de documento fiscal foi concedida à Cartografia em 29.12.1992 sob o n.º 00074690 1992.

Intimada a apresentar os conhecimentos de transportes, asseverou a recorrente que as mercadorias foram transportadas pelo próprio fornecedor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

Similarmente intimada a apresentar cópias dos cheques (verso e anverso) relativamente aos pagamentos dos títulos respectivos, assinalou, com exceção do ch. n.º 100945, nominal ao emitente, sacado no caixa, apresenta-se com uma assinatura de endosso no verso diferente das assinaturas constantes dos recibos das duplicatas apresentadas. Os demais cheques emitidos são nominais à própria emitente, sacados diretamente na “boca do caixa”.

Curioso que as notas fiscais sob os n.º 325 e 343 foram emitidas, respectivamente, em um domingo e em um feriado de âmbito nacional.

A exemplo do quadro reitor exibido pela empresa Marco Sul Comércio e Rep. Importação e Exportação Ltda., este dele não discrepa.

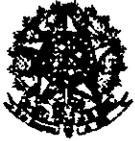
Trata-se de notas fiscais emitidas por massa falida com endereço incerto e não-sabido frente a Justiça do Estado de Minas Gerais.

O conjunto numeroso de indícios não se materializa sem se olvidar a co-participação da recorrente, mormente por envolver valores de grande significância quando comparados com os demais dos atos negociais trazidos à lume pelos autos. Caberia, pois, à parte, infirmar a acusação carreando para os autos provas inequívocas de não-ocorrência do ilícito – fato que se consumaria com a cabal demonstração da entrada, nos estoques físico-financeiros, das respectivas mercadorias constantes das notas fiscais impugnadas.

Em face do exposto, decido pela manutenção integral do feito nesse particular.

II.3 - DA TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

II.3.1 - Contribuição Para o PIS-FATURAMENTO



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

Processo nº : 10640.004499/99-19

Acórdão nº : 103-20.523

II.3.2 - Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social

II.3.3 - Contribuição Social s/ o lucro

II.3.3.1 - CSSL x Saldo Credor de Caixa

II.3.3.2 - CSSL x Glosa de Despesas

a) Fundadas as contribuições sociais especificamente na infração denominada Saldo Credor de Caixa (com exceção da CSSL – de amplitude plena), tais exigências, em decorrência, hão de se amalgamar aos desígnios do tributo principal IRPJ - item II.1 - Da Omissão de Receita (inclusa nesta decisão somente a decorrente da infração sob o n.º " II.3.3.1.º").

b) Como se trata de redução indevida de lucro e não ocorrência da indedutibilidade, há de se manter, de forma incólume, esta exigência.

II. 4 - TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

II.4.1 - IRRF - PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO - IDENTIFICADO

II.4.1.1 - Do Saldo Credor de Caixa

A exigência fiscal a este teor consubstancia-se no artigo 674 do RIR/99, defluente da Lei n.º 8.981/95, art. 61 e parágrafos.

É consabido que a Lei n.º 8.981/95 decorre da Media Provisória n.º 812/94. A sua eficácia, portanto, já era manifesta a partir do ano-calendário de 1995. Neste ano, o tratamento fiscal decorrente a exemplo de IR-Fonte respaldava-se, nas hipóteses de empresas sujeitas ao regime do lucro real, nos artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92. Desse modo coexistiam duas formas de tributação aparentemente superpostas, infere-se, porém não ao alvedrio das autoridades fiscais, máxime em face dos comandos impeditivos conformados aos arts. 3º e 142 do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

O Fisco, em face das prescrições do artigo 44 da Lei n.º 8.541/92, até então, impunha às autuadas a teor de IR-Fonte tributado exclusivamente na fonte, 100% (cem por cento) da receita omitida ou a decorrente de qualquer procedimento que implicasse redução indevida do lucro líquido.

Por outro lado o citado art. 61 assim se posiciona, *in verbis* : *Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.*

§1º - A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (...).

Se compararmos os comandos dos diplomas legais coligidos, infere-se sem qualquer dúvida, que o artigo 44 da Lei n.º 8.541/92 trata da forma de tributação exclusivamente na fonte das receitas omitidas, enquanto o art. 61 e §§ da Lei n.º 8.981/95 regula a incidência do aludido tributo na hipótese de **pagamento** efetuado a beneficiário não-identificado, ou a recursos conferidos a terceiros ou sócios quando não restar comprovada a operação ou a sua causa.

O saldo credor de caixa é uma infração denotativa de omissão de receita que se basta a si mesma. Evidenciado o ilícito por quaisquer das práticas de auditoria, impõe-se a sua infligência. É uma presunção legal onde o legislador pátrio inferira que, não-refutada a infração principal, com elementos seguros de prova, considerava-se distribuído automaticamente aos sócios cem por cento dos recursos subtraídos, sem que houvesse necessidade de o Fisco provar os motivos causais do saldo credor. Ora, a operação ou a causa dos recursos presumivelmente entregues



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19

Acórdão nº : 103-20.523

aos sócios é o próprio saldo credor constatado e não-contradito pela parte autora (conforme objeto de exaustiva análise prolatada neste voto, e aqui reiterado).

A construção impositiva laborada pela autoridade fiscal de que os cheques a débito de caixa foram compensados sem quaisquer contrapartidas a crédito da mesma conta, objetivou clarificar a suspeita de que os valores grafados não foram convertidos em moeda manual, ou se prestaram ao ressarcimento aos sócios de obrigações da pessoa jurídica por eles adimplidas e com a respectiva liquidação já contabilizada ao tempo da constatação do saldo credor de caixa. Entrementes, neste último caso, não restou quantificado o montante a esse teor.

Como já fora noticiado, a partir de 1996 não mais ficam sujeitas à tributação na fonte com arrimo no artigo 44 da Lei n.º 8.541/92 os sócios ou acionistas da pessoa jurídica, consoante disciplina o art. 36, inciso IV da Lei n.º 9.249/95.

Em face do exposto há de se conceder provimento integral a este subitem.

II.4.1.2 - Custos e Despesas - Comprovação Inidônea

Contrário senso, é iniludível que o dispêndio, em benefício de terceiros ou de sócios por pseudo fornecimento e prestação respectivamente de bens e serviços lastreados em documentos inábeis ou inidôneos com redução indevida do lucro líquido, tipifica-se como rendimento passível de tributação a exemplo de pagamento a beneficiário não-identificado. Aqui, ao reverso da constatação do saldo credor de caixa, se toda a operação fora infirmada (documentos e a contraprestação), ainda não se tem sequer como certa a apuração da referida causa.

Item a que se mantém consoante definido no ente acusatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.004499/99-19
Acórdão nº : 103-20.523

CONCLUSÃO

Em face do exposto há de se decidir pela rejeição das preliminares de nulidade argüidas; no mérito, conceder provimento parcial ao recurso voluntário interposto para excluir da tributação do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), as verbas exigíveis com fulcros em saldo credor de caixa (subitem II.4.1.1).

Sala de Sessões, DF., em 21 de março de 2001

NEICYR DE ALMEIDA