



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10680.010285/93-01
Recurso nº. : 116.044
Matéria: : IRPJ E OUTROS.
Recorrente : MENDES JUNIOR ENGENHARIA S/A.
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE-MG.
Sessão de : 20 de agosto de 1998
Acórdão nº. : 101-92.261

**IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE**

REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO – O Auto de Infração, que deve conter obrigatoriamente o enquadramento legal, se afigurando omissivo quanto a dispositivo que estabeleça a base de cálculo do tributo, criando dúvida quanto à possível contestação da matéria por parte do sujeito passivo, padece de vício irreparável, qual seja, o de nulidade.

PREVISÃO LEGAL PARA COBRANÇA DE TRIBUTO – Não existindo lei que estabeleça a cobrança do tributo, não pode o fisco efetuar lançamento fiscal.

DECADÊNCIA – O prazo para a Fazenda Pública efetuar o lançamento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas é de cinco anos a contar da ocorrência do respectivo fato gerador, como estabelecido no parágrafo quarto do artigo 150 do Código tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MENDES JUNIOR ENGENHARIA S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DECLARAR a nulidade do lançamento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Lads/


Processo nº. : 10680.010285/93-01
Acórdão nº. : 101-92.261

2


JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 OUT 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL..



Processo nº. : 10680.010285/93-01

3

Acórdão nº. : 101-92.261

Recurso nº. : 116.044

Recorrente : MENDES JUNIOR ENGENHARIA S/A.

RELATÓRIO

MENDES JUNIOR ENGENHARIA S/A, qualificada nos autos, recorre para este Conselho, contra decisão do Sr. Delegado de Julgamento da Receita Federal em Belo Horizonte-MG, que julgou parcialmente procedentes exigências fiscais formuladas nas áreas do IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro e do IRFONTE.

Na peça vestibular, o fisco descreve que:

“Conforme relatado no Termo de Verificação, parte integrante do presente Auto de Infração, o contribuinte teve livros e documentos de interesse da fiscalização destruídos em incêndio não acidental ocorrido em suas dependências, não tendo adotado medidas mínimas para preservar seus livros e documentos contábeis/fiscais. Além disto, tentou dificultar a fiscalização descumprindo sistematicamente prazos para atendimento de intimações e dando respostas evasivas a questões específicas.

Utilizou, para comprovação de dispêndios, notas fiscais inidôneas e não adotou controles específicos conforme determina a Instrução Normativa 21/79(item 4).

O incêndio não acidental, assim como a utilização de notas fiscais frias e graciosas, justificam a aplicação de multa de lançamento de ofício majorada”.

O fisco procedeu ao arbitramento do lucro da empresa, tendo apurado as bases de cálculo pelo “valor apurado conforme informado na declaração de rendimentos tempestivamente apresentada e laudos técnicos de medição de receitas” e usado como enquadramento legal os artigos 157, 158, 160, 161, inciso

IV, 165, 167, 399, incisos I, III e IV, combinados com arts. 400, 403, parágrafo único, todos do RIR/80 e art. 7º. inciso II, da Lei 7.713/88.

No Termo de Verificação de fls. 20 a 59, o fisco esclarece que, por critério de amostragem, foram auditados os exercícios correspondentes aos períodos base de 1988 a 1991, sendo a fiscalização iniciada em 28.11.91, informa que a empresa *“dificultou os trabalhos de auditoria, protelando a entrega de documentos, emitindo respostas evasivas a perguntas específicas”*, relaciona, a título de exemplo, datas de diversas intimações formuladas e datas das respectivas respostas e aduz que:

“... em resposta ao Termo de Intimação no. 42, o contribuinte apresentou um cronograma de atendimento que se estenderia, inicialmente, até outubro de 1994(em torno de 420 dias) - fls. 19 do Anexo A-2, impedindo o exame da documentação relativa ao ano-base de 1988, uma vez que já estaria extinto o direito da fazenda nacional de promover o lançamento.

No final do mês de dezembro de 1992, em reunião nesta Delegacia, a pedido de representantes da fiscalizada, e em conjunto com os Auditores Fiscais envolvidos nos trabalhos de fiscalização e administradores da DRF Belo Horizonte, foi acordado que o contribuinte disporia do mês de janeiro de 1993 para providenciar toda a documentação referente ao ano-base de 1987.(a fiscalização deste ano-base foi concluída em abril de 1993, com lavratura de Auto de Infração).

No dia 14 de janeiro de 1993, fomos surpreendidos com a notícia de que um incêndio havia destruído um dos galpões do contribuinte e, em 18.01.93, comparecemos na sua sede. Constatamos, então, pelo relato do contador, que haviam sido perdidos diversos livros contábeis/fiscais e documentos.

A partir do incêndio, que será tratado mais detalhadamente no próximo item, ocorrido em suas dependências, a Mendes Junior passou a dificultar ainda mais os trabalhos da fiscalização, alegando sempre que os documentos solicitados estavam incluídos entre

aqueles relacionados na resposta ao Termo de Intimação no. 23, onde fora solicitada uma relação dos documentos perdidos no incêndio.

Respostas ao Termo de Intimação no. 12, lavrado em 14.11.92, ou seja, anterior ao incêndio, confirma que diversos documentos foram perdidos(fl. 168 do Anexo A-1). Outros documentos, cuja apresentação foi objeto de intimação, não foram apresentados sob a alegação de que tinham sido destruídos no incêndio.....

Pelas questões levantadas nos Termos de Intimação lavrados até junho de 1993, verifica-se que os Auditores Fiscais, cansados de aguardar o atendimento à comprovação da efetiva prestação de serviços e pagamento de notas fiscais e apresentação que comprovassem o registro de "avaliações de medição", levantadas pela análise das microfichas do razão grupo 5000(custo/despesas) e BAC's(Boletim de Apropriação e Controle = relatórios contábeis aos quais são anexados os documentos relativos aos lançamentos neles listados) respectivos, passaram a analisar microfilmes(colocados à disposição da fiscalização após muita insistência) do sistema CONTAS A PAGAR.

No sistema de CONTAS A PAGAR, segundo informação da fiscalizada, estariam registrados todos os pagamentos efetuados a terceiros. Após análise dos microfilmes referentes aos períodos-base de 1988 a 1991, foi lavrado o Termo de Intimação no. 40(fl. 466/482 do Anexo A-1), que solicitava os documentos comprobatórios do efetivo pagamento dos valores considerados relevantes.

Quando estávamos concluindo a análise, verificamos que o movimento era insuficiente, pelo porte da empresa, para conter todos os pagamentos efetuados pela fiscalizada. Intimada a esclarecer, ela declarou que no período questionado não manteve controle centralizado de suas contas a pagar, só constando do sistema os pagamentos efetuados pela matriz, isto é, não incluía os pagamentos efetuados pelas obras."



Em seguida, o fisco tece considerações a respeito do incêndio ocorrido na Mendes Junior, da documentação destruída, dos relatórios e dos laudos periciais, aduzindo que, de acordo com relação fornecida ao Instituto de Criminalística, dentre outros documentos, foram destruídos:

a) documentos contábeis referentes ao Centro de Resultado de Equipamentos -CRE da empresa, sendo

- segunda via de todas as notas fiscais de vendas do ativo imobilizado compreendendo equipamentos classe 5(tratores, caminhões, guindastes, etc), equipamentos classe \neq 5(usinas de asfalto, central de britagem, etc.) ferramentas e bens duráveis(móveis e utensílios). Período de 1988 a 1992;

b) primeira via de todas as notas fiscais emitidas por fornecedores contra a Mendes Junior relativas a compras de materiais e peças, prestação de serviços diversos, fretes, comissões, etc.. para o Centro de Resultado de Equipamentos;

c) primeira via de todas as notas fiscais relativa a compra de Bens Patrimoniais feitas pela empresa no período de 1967 a 1992, compreendendo equipamentos classe 5 e \neq 5, ferramentas e bens duráveis;

d) livros contábeis(diários-auxiliares) e documentação correspondente ao Centro de Resultado de Equipamentos;

e) todo o cadastro de bens patrimoniais e documentação relativa à baixa do imobilizado da empresa;

f) todos os movimentos de inventário de todos os Projetos da Mendes Junior S.A.

A respeito do relatório sobre danos causados ao arquivo da Divisão de Controladoria no incêndio ocorrido no prédio "C", em 14.01.93, o fisco transcreveu o seguinte trecho:

"... Foram destruídos portanto, os livros "Diário Geral" até dezembro de 1986, de março de 1990 a junho de 1991 e de agosto de 1991 a janeiro de 1992.



Foram queimados os livros de Diário - copiador de Balanços de nos. 02 a 05, correspondentes aos balanços dos exercícios de 31 de dezembro de 1988 a 31 de dezembro de 1991.

Foram destruídos os razões auxiliares em ORTN, OTN, BTN até dezembro de 1990. Notas Fiscais/Contratos de subempreiteiros e fornecedores levantados para atender à fiscalização do INSS(conforme Termo de Fiscalização) até dezembro de 1990; avisos bancários - suporte do Anexo 3, da Declaração do Imposto de Renda do Exercício de 1992, ano-base de 1991; ...

Relatórios de Prestadores de Serviços-Pessoa Física e Jurídica, relativos aos anos-base de 1973 a 1990...Boletins de Apropriação e Controle - BAC's(suportes de lançamentos contábeis, principalmente decorrentes de conciliação, provisão, etc..), relativos aos anos-base de 1987 a agosto de 1992(Tais BAC's utilizavam os códigos - tipo 001, 991, 992, 997, 999, CLA e CON).

Documentos e demonstrativos de faturamentos de subempreiteiros e de aquisição de materiais aplicados nos projetos 631 e 643, conforme contratos nos. 2.857.554.086 e 2.849.529.089, firmados com a Petrobrás, cujos serviços foram prestados a partir do faturamento 631.1.001.10/86, de 10 de outubro de 1.986.

3- Foi identificada a destruição dos seguintes registros, livros controles ou documentos auxiliares à contabilidade: Microfichas e Rolos de Fitas-filmes contendo "Razão" até o ano-base de 1985 e documentação contábil até novembro de 1990/parte de dezembro de 1990; Memórias dos balanços preparados até 31 de dezembro de 1991, pela Legislação Societária e Correção Integral; Conciliações Bancárias(algumas mantidas naquele arquivo) até dezembro de 1991 e Demonstrações Contábeis de



Consórcios(empresas operadoras), coligadas e controladas até dezembro de 1991.”

O fisco transcreveu ainda parte do laudo do IC, destacando-se:

*“A existência de vários focos iniciais, independentes e não relacionados entre si, levou os signatários a considerar a **teoria clássica dos focos múltiplos**, característica dos incêndios não acidentais, aplicável ao sinistro analisado, que teve como causa da gênese das chamas, **um elemento em combustão completa ou incompleta, deixado ou atirado**, propositalmente, nas regiões dos focos iniciais.”*

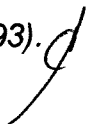
e parte de parecer apresentado pela fiscalizada, destacando-se:

“Análise de todas as provas disponíveis(documentais, periciais e testemunhais), concluindo-se que o incêndio provavelmente se originou de foco único, de natureza acidental, provocado por falha na instalação elétrica”

entendendo que:

“Embora não tenhamos condições técnicas de criticar o Laudo do Instituto de Criminalística ou o Parecer patrocinado pela fiscalizada, alguns aspectos, além dos tópicos acima transcritos, chamaram nossa atenção.

O “Parecer” não traz notícia de quando foram tiradas as fotografias, realizadas as entrevistas ou vistoriado o local do incêndio. Como, de sua leitura, observa-se que trata-se de peça puramente contestante ao Laudo do Instituto de Criminalística, é de se acreditar que tais elementos tenham sido colhidos após 03.05.93(mais de 03 meses depois do incêndio). Diz o Parecer, em seu preâmbulo, que fora emitido em resposta a consulta formulada pela Mendes Junior S.A. no dia 03 do corrente mês(maio de 1993).



e concluindo que:

“Os livros e documentos destruídos, conforme transcrição no item 2.1, são de inegável interesse da fiscalização, sem os quais o trabalho de auditoria fica extremamente prejudicado. Foram livros Diário, razões, notas fiscais de fornecedores de bens e serviços, memórias de cálculo, todo o controle do ativo permanente(inclusive mapas de correção monetária), relatórios que comprovavam a efetiva prestação de serviços por fornecedores, etc..

Mesmo admitindo-se que o incêndio tenha sido acidental, decorreria, em última análise, da precariedade das instalações elétricas. Bastante estranho tamanha falta de zelo em uma empresa que, dentre outras obras, constrói usinas hidrelétricas. Admitir a hipótese levantada no Parecer patrocinado pela fiscalizada é admitir, necessariamente, que o contribuinte não adotou as cautelas mínimas tendentes a evitar os efeitos do caso fortuito ou de força maior.”

Prossegue o Termo de Verificação Fiscal:

“3- Numerários em Trânsito

3.1. Consolidação das informações

*Foi solicitado, através de Termo de Intimação, ao contribuinte que esclarecesse diversos aspectos da conta **NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO**.*

Abaixo estão transcritos os conteúdos dos Termos de Intimação e as respostas respectivas, naquilo que se relacionam com o exame da conta em questão:

*3.1.1. Termo de Intimação no. 03, de 23.07.92(fl. 52 do Anexo A-1):
II- 05(cinco) dias:*

A) ESCLARECER A NATUREZA, FUNÇÃO, UTILIZAÇÃO NO CONTEXTO CONTÁBIL, E O FUNCIONAMENTO DA CONTA 1121(AB-1987/ 1115(AB-1988/1989) - “NUMERÁRIO EM TRÂNSITO”.



Em resposta, diz o contribuinte(fl. 56/57 do anexo A-1):

Natureza

Tem a mesma natureza da conta "Caixa", compondo o grupo Disponibilidades. A distinção existente se resume à movimentação dos recursos até a finalização de cada operação.

Função

Sua principal função, a nível da empresa, era a de assegurar o controle interno e segregar a movimentação dos recursos, da conta Caixa.

Utilização no contexto contábil

Sua utilização privilegia o controle interno da empresa, atendendo à necessidade contábil a partir do momento da finalização de cada operação, com suporte em documentação devidamente aprovada e classificada.

Funcionamento

O seu funcionamento era o que se descreve a seguir ressaltando-se que esta rotina foi adotada até a descentralização da contabilidade(31/07/91).

Tinha por finalidade assegurar três princípios básicos para segurança do saldo de caixa e adequada contabilização dos pagamentos.

Eram eles:

- 1) Manter no saldo de caixa exclusivamente numerário ou cheques;*
- 2) Fazer fechamento de caixa e contabilização, diariamente, no final do expediente;*
- 3) Somente contabilizar documentos de acordo com as normas da empresa, principalmente, quanto ao credenciamento.*

Para tanto, documentos que não atendiam os princípios acima eram juntados e fazia-se remessa para a unidade responsável(escritório ou obra) na qual deveria se processar a sua aprovação e classificação contábil, ou reembolso do valor correspondente.



Mantinha-se na Tesouraria(BHZ) uma via da Ficha de Remessa - FR com uma relação dos valores que a compunham e aguardava-se o retorno dos documentos devidamente aprovados e classificados para contabilização.

Quando a unidade responsável devolvia o(s) documento(s), fazia-se o estorno da FR, contabilizava-se cada documento e emitia-se outra FR com os documentos remanescentes e outros relativos a novos pagamentos. No caso de reembolso, a contabilização mantinha como suporte o depósito bancário correspondente.

Nas proximidades do encerramento de cada exercício, fazia-se um trabalho junto às unidades para que toda a documentação em trânsito fosse remetida ao Caixa Central e contabilizada nas suas respectivas rubricas até o último dia do ano, mantendo-se o regime de competência dos exercícios.

3.1.2-Termo de Intimação no. 10, de 27.10.92(fl. 146/147 do Anexo A-1):

C) CONSTATAMOS QUE A CONTA 1121(AB/87) / 1115(AB 88 E 89) - "NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO" , É USADA EM DUAS SITUAÇÕES DISTINTAS, CONF. ABAIXO EXEMPLIFICADO:

1 - COMENTAR AS DUAS SITUAÇÕES ESCLARECENDO AS RAZÕES DAS SISTEMÁTICAS ADOTADAS EM CADA CASO, A FIM DE COMPLEMENTAR SUA RESPOSTA AO ITEM II-A DO N/ TERMO DE INTIMAÇÃO N. 03;

2 - COMPROVAR, COM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA, A EFETIVIDADE DE CADA OPERAÇÃO, CONF. S/ RESPOSTA AO ITEM II-A DO N/TERMO DE INTIMAÇÃO N. 03, E SUBITEM ACIMA;

SITUAÇÃO 01:

*A)(DÉBITO) 1115-001 - NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO/MATRIZ-BH
(CRÉDITO) 1111-003 - CAIXA/ESCRIT.-SP*

(VALOR) \$ 1.078.990,00

DIÁRIO N. 183, FOLHA 37, DATA 01/02/89; BAC-003.003

B)(DÉBITO) 1111-003 - CAIXA/MATRIZ-BH
(CRÉDITO) 1115-001 - NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO/MATRIZ-BH
(VALOR) \$ 1.078.990,00
DIÁRIO N. 183, FOLHA 719, DATA 16/02/89; BAC-001.015

SITUAÇÃO 02:

A)(DÉBITO) 1115-002 - NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO/ESC.RJ
(CRÉDITO) 1111-001 - CAIXA/MATRIZ-BH
(VALOR) \$ 8.960.771,82
DIÁRIO N. 183/3, FOLHA 1138, DATA 24/02/89, BAC-001.024

B)(DÉBITO) 1111-001 - CAIXA/MATRIZ-BH
(CRÉDITO) 1115-002 - NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO/ESCR.-RJ
(VALOR) \$ 8.960.771,82
DIÁRIO N. 184/1, FOLHA 002, DATA 01/03/89, BAC-001.001

Em resposta, diz o contribuinte(fl. 158 do Anexo A-1):

A resposta ao item II-A, do Termo de Intimação no. 03, descreve com propriedade as situações apresentadas e qualificadas como distintas no presente Termo que, na realidade, exemplificam operações realizadas no âmbito da conta "Numerários em Trânsito", àquela época.

1. Há que se ressaltar, nos dois lançamentos contábeis apresentados, tratar-se de remessas entre estabelecimentos da empresa que não implicaram em qualquer alteração de sua disponibilidade, com a correta correspondência dos valores e a inexistência de pendências.

2. As operações citadas nas situações 1 e 2 estão caracterizadas na citada resposta e, adicionalmente esclarecemos:

a) a remessa do escritório de São Paulo para o escritório de Belo Horizonte(Matriz-BH), evidencia o acatamento pelo destinatário dos

recursos e/ou documentos de sua responsabilidade, ou de outras unidades da empresa;

b) na remessa da Matriz-BH para o escritório do Rio de Janeiro fica evidenciado o estorno da remessa efetuada, conforme descrito no penúltimo parágrafo daquela resposta, evidentemente, pelo retorno da documentação classificada/aprovada e/ou reembolso parcial ou total do valor remetido.

3.1.3. Termo de Intimação no. 30, de 18.02.93 (fls. 388/389 do Anexo A-1):

01-SOBRE NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO SAÍDOS DO CAIXA MATRIZ/BH - TESOURARIA, CONF. ANEXO 01:

A) IDENTIFICAR O MEIO MAIS UTILIZADO NA REMESSA FÍSICA DOS NUMERÁRIOS RELACIONADOS NO ANEXO 01, QUE SAÍRAM DO CAIXA MATRIZ/BH- TESOURARIA (CÓDIGO CONTÁBIL 1111.00101) COM DESTINO AO ESCRITÓRIO DO RIO DE JANEIRO ("NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO"- CÓDIGO CONTÁBIL 1121.002).

REMESSA BANCÁRIA, VEÍCULO-FORTE, VALE-POSTAL, ETC ?

B) QUE TIPO DE TRANSAÇÃO ESSA OPERAÇÃO ACOBERTA, JÁ QUE SISTEMATICAMENTE VOLUMOSOS RECURSOS SAEM DO CAIXA MATRIZ/BH - TESOURARIA COMO "ESTORNO" DA OPERAÇÃO INICIAL?

COMPROVAR SUA RESPOSTA COM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA.

C) ONDE ESSES RECURSOS FICAM NESSE LAPSO DE TEMPO ENTRE A SUA SAÍDA E SEU "RETORNO" AO CAIXA MATRIZ/BH- TESOURARIA?

COMPROVAR SUA RESPOSTA COM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA.

02- SOBRE "NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO" ENTRADOS NO CAIXA MATRIZ/BH - TESOURARIA POR "ESTORNO" DA OPERAÇÃO INICIAL, CONF. ANEXO 02:

A) COMPROVAR, COM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA, A ORIGEM E EFETIVA ENTRADA NO CAIXA MATRIZ/BH- TESOURARIA, DOS RECURSOS RELACIONADOS NO ANEXO 2, CONTABILMENTE ORIUNDOS DOS "NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO" REMETIDOS AO CAIXA DO ESCRITÓRIO DO RIO DE JANEIRO, EM DATA ANTERIOR AGORA "ESTORNADOS";

03- IDENTIFICAR E COMPROVAR A OPERAÇÃO QUE GEROU OS RECURSOS DEPOSITADOS/CREDITADOS EM BANCOS, CONF. ANEXO 03;

04- IDENTIFICAR E COMPROVAR A OPERAÇÃO QUE DEU ORIGEM A EMISSÃO DOS CHEQUE/DÉBITOS BANCÁRIOS RELACIONADOS NO ANEXO 4, E IDENTIFICAR O NÚMERO E FOLHAS DO LIVRO DIÁRIO ONDE OS DOCUMENTOS QUITADOS PELOS CHEQUES MENCIONADOS, FICARAM REGISTRADOS;

Na resposta recebida em 10.03.93, diz o contribuinte(fl. 413/416 do Anexo A-1):

I - Reportamo-nos às respostas apresentadas aos Termos de Intimação no. 03, de 23 de julho de 1992 e no. 10, de 27 de outubro de 1992, ressaltando os seguintes aspectos:

. A conta "Numerários em Trânsito" tem a mesma natureza da conta "Caixa", ou seja, representa igualmente disponibilidades da empresa.

. A sua principal função, a nível da empresa, era de assegurar o controle interno e segregar a movimentação de recursos, da conta "Caixa". Ressalta-se que o termo "recursos" aqui utilizado não se restringe, evidentemente, a papel-moeda, conforme se esclarece com sua utilização no contexto contábil.

. Essa utilização privilegiava o controle interno da empresa, atendendo à necessidade contábil a partir do momento da



finalização de cada operação, com suporte em documentação devidamente aprovada e classificada.

. Fica evidenciada a não alteração das disponibilidades da empresa, com a correta correspondência dos valores e inexistência de pendências.

II - Após o atendimento ao Termo de Intimação no. 10, item III-C, em que a fiscalização destaca duas situações distintas, aquela qualificada como situação 01 é acatada visto que não é novamente questionada no presente Termo de Intimação restando, portanto, tornarmos transparente a explicação ao que se qualificou naquele Termo como "Situação 02" e, neste, de número 30, através do desmembramento das Saídas, Entradas e Recursos depositados/creditados em banco. Outrossim, através do Termo de Intimação no. 28, foi reiterado: "comprovar com documentação hábil e idônea, a efetividade de cada operação,..."

III-A explicação apresentada nas respostas aos Termo de Intimação nos. 3 e 10 é, segundo nosso entendimento, transparente e até exaustiva quanto ao procedimento que a empresa adotou em sua conta "Caixa x Numerários em Trânsito" até 31.07.91, quando procedeu à descentralização de sua contabilidade. No entanto, a necessidade da fiscalização tem se concentrado na "comprovação de cada operação", passo a passo, ou seja, segregando saídas/entradas e recursos depositados/creditados em bancos. Desta forma, ressalvamos a não observância pela Fiscalização do funcionamento, meramente escritural e contábil, da conta "Numerários em Trânsito", naquele período, destacando operações que se completam, naturalmente, "após 24 horas mínimas". Se tal contabilização não se processasse, as operações se completariam, sem destaque, sob a rubrica da conta "Caixa".

IV- Há que se ressaltar que a solicitação de comprovação dos valores relacionados nos Anexos 01 a 03, se identifica com uma solicitação de composição de saldo de caixa em moedas,



detalhadamente, cheques, etc.. Ora, é claro, exceto que a empresa tenha mantido algum controle, não obrigatório, das quantidades de moedas/papel moeda de forma a identificar em todos os aspectos, bem como os cheques, etc., que se torna impossível resgatar tais detalhes do passado.

V- O Termo de Intimação no. 30 insiste em tratar tais transferências contábeis como "remessa física dos numerários" e, posteriormente, de "estorno" destas transferências, desconhecendo os suportes contábeis apresentados que destacam regularmente em seus históricos "conforme documentos". As respostas apresentadas aos termos anteriores evidencia o funcionamento das operações em questão, a sua dinâmica e a não manutenção de memória dos documentos componentes de cada transferência e respectivos estornos(dos mesmos valores) ocorridos no passado, a exemplo do que ocorre com a composição da conta Caixa, retromencionada.

Já na resposta ao item 04 do Termo de Intimação no. 30, alega o contribuinte(fl. 416 do Anexo A-1):

Os valores relacionados no Anexo 4 estão, também incluídos nos Anexos 1 e 2, objeto da resposta apresentada em 10/03/93. Sua natureza corresponde à mesma das operações que envolvem a conta "Numerários em Trânsito" que, da mesma forma, foi atendida naquela resposta. A particularidade motivadora do destaque de tais valores pela Fiscalização, conforme explicações apresentadas verbalmente, deve-se ao fato de envolverem cheques emitidos pela empresa, nominais a Bancos.

Tais operações são regulares e usuais no mercado financeiro, através da aquisição de cheques administrativos para a realização de transações financeiras, como pagamentos, aplicações, transferência de numerários, depósitos, etc..; comumente empresas favorecidas e cartórios de protesto somente prestam quitação em contrapartida a cheques administrativos ou moeda corrente.



3.1.4- Termo de Intimação no. 43, de 08.10.93(fl. 140 do Anexo A-2):

01. Informar a data da efetiva ocorrência dos fatos cujos lançamentos na conta "Numerário em Trânsito" constam da relação anexa com a observação na coluna PROVIDÊNCIAS "CONFIRMAR DATA";

02. esclarecer as razões da sistemática de contabilização de fatos ocorridos no final do mês com data do primeiro dia útil do mês subsequente;

03. apresentar os "Boletins de Caixa"(Caixa Central), acompanhados dos documentos neles mencionados, em que constem os lançamentos cujas contrapartidas foram "Numerário em Trânsito - Rio de Janeiro", conforme relação anexa.

Em 18-10-93, o contribuinte responde ao item 02(fl. 147 do Anexo A-2) e apresenta os boletins de caixa solicitados:

A Empresa durante determinado período utilizou o que se denominou, na prática, "calendário móvel" permitindo a consistência necessária, àquela época, da escrituração contábil com outros controles gerenciais, a exemplo, o seu fluxo de caixa semanal. O início de cada período ocorria num domingo e seu término num sábado, portanto, nem sempre coincidindo com o mês civil.

Este critério não era utilizado nos encerramentos de exercícios, 31 de dezembro, e conseqüentemente na abertura dos exercícios subseqüentes...

Ressalte-se que a apuração contábil mensal, coincidente com o mês civil, passou a ser adotada pela Empresa atendendo ao seu processo de descentralização, já de conhecimento desta FISCALIZAÇÃO.

3.1.5. Termo de Intimação no. 44, de 13.10.93(fl. 154/155 do Anexo A-2):

4. prazo máximo de 10(dez) dias:



4.1. *apresentar demonstrativo, acompanhado de documentação comprobatória, dos valores que integraram o saldo da conta "Numerários em Trânsito" no balanço dos exercícios mencionados no item 2 deste termo.(31.12.88, 31.12.89, 31.12.90 e 31.12.91).*

Em 04.11.93, responde o contribuinte(fl. 270 do Anexo A-2):

A documentação comprobatória do saldo da conta "Numerário em Trânsito", no balanço dos exercícios de 31.12.88, 31.12.89 e 31.12.90, é aquela representada pelos registros contábeis colocados à disposição dessa FISCALIZAÇÃO, não havendo outros controles ou demonstrativos dos valores que integram os saldos correspondentes. Não havia saldo nesta conta no período-base encerrado em 31.12.91.

3.1.6- Através do Termo de Intimação no. 46, de 22.10.93, foi solicitado do contribuinte a apresentação de diversos "Boletins de Caixa", acompanhados dos documentos neles mencionados. Até o dia 04.11.93, os boletins não foram apresentados.

3.1.7-Termo de Intimação no. 47, de 12.11.93(fl. 10/17 do Anexo A-4):

1. foram contabilizados, a título de custo, valores que nos foram comprovados por diversas Notas Fiscais;

2. como comprovação do efetivo pagamento nos foi entregue borderaux com as respectivas cópias contábeis dos cheques de emissão da Mendes Junior S.A., nominais às empresas emitentes destas Notas Fiscais;

3. De acordo com a cópia dos cheques originais, obtidas junto às instituições financeiras, verificamos que tais documentos foram endossados pelo favorecido e depositados em conta corrente da empresa Mendes Junior S.A.;

4. a título de exemplo, anexamos um relatório onde discriminamos algumas destas Notas Fiscais e os respectivos cheques apresentados como forma de pagamento.



à vista do exposto, e nos termos dos artigos 641, 642 e 644 do RIR/80, aprovado pelo Decreto 85.450/80, intimamos o contribuinte acima identificado, a esclarecer porque tais cheques foram depositados em conta corrente do próprio emitente e qual a real forma de pagamento destes fornecedores.

A resposta do contribuinte de 22.11.93 traz o seguinte (fls.18 do Anexo A-4):

As cópias dos cheques apresentadas pela FISCALIZAÇÃO representam o pagamento às empresas emitentes das Notas fiscais, contabilizadas a título de custo, efetivamente recebidas pelo favorecido, comprovação essa reforçada pelo enfocado endosso.

Há que se destacar a distinção entre as operações efetuadas, na qual a afirmativa “depositados em conta corrente da Empresa Mendes Junior S.A.” refere-se, na realidade, ao reembolso de recursos antecipados (adiantamentos, pagamentos efetuados por conta/ordem e/ou acerto por fornecimentos, etc) ao favorecido.

Desta forma, os seguintes esclarecimentos estão, assim atendidos:

“porque tais cheques foram depositados em conta corrente do próprio emitente...”

- os cheques emitidos pela Empresa, endossados e devolvidos pelo favorecido em reembolso, são regularmente depositados caracterizando a reposição dos recursos liberados em antecipação. Ressalte-se que os “canhotos de depósito” contabilizados, devidamente autenticados pelo Banco, não apresentam a discriminação dos valores que o compõem de forma a permitir a identificação precisa de cada depósito dos cheques relacionados no Termo.

“e a real forma de pagamentos destes fornecedores.”

- Foram efetivamente pagos pelos cheques apresentados visto que valores antecipados, sob qualquer forma, somente são considerados como “pagamento” quando da conclusão e quitação de cada

operação, pela sua devolução ou desconto do(s) adiantamento(s) no total a pagar(pagamento pelo valor líquido).

3.1.8. Termo de Intimação no. 48, de 29.11.93(fl. 19 do Anexo A-4): Indicar, para cada ano-base(1988 a 1991), 5 fatos, dentro dos relacionados no Termo de Intimação no. 47, que tenham as características mencionadas por V.Sas. na resposta de 19.11.93 ao aludido termo, transcrevendo todos os lançamentos contábeis relativos a cada evento(adiantamento e reembolso), com indicação da página e número do livro Diário de onde foram extraídos;

3.1.9- Em 07.12.93, através do Termo de Intimação no. 49(fl. 123 do Anexo A-4):

... tendo em vista solicitação verbal do contribuinte para viabilizar o atendimento ao item 01 do Termo de Intimação no. 48, anexamos ao presente termo as seguintes cópias de fichas de depósito obtidas junto aos estabelecimentos bancários:

<i>data</i>	<i>valor</i>	<i>banco</i>
<i>26-09-88</i>	<i>161.736.284,00</i>	<i>Econômico</i>
<i>26-09-88</i>	<i>161.736.284,00</i>	<i>Real</i>
<i>28-12-88</i>	<i>240.050.358,62</i>	<i>Real</i>
<i>11-05-89</i>	<i>390.959,72</i>	<i>Real</i>
<i>11-05-89</i>	<i>390.959,72</i>	<i>Progresso</i>
<i>10-07-89</i>	<i>321.627,45</i>	<i>Real</i>
<i>26-12-90</i>	<i>137.011.168,82</i>	<i>BCN</i>
<i>26-12-90</i>	<i>136.996.500,40</i>	<i>Progresso</i>
<i>17-06-91</i>	<i>115.540.020,00</i>	<i>Progresso</i>
<i>17-06-91</i>	<i>115.537.000,00</i>	<i>BNC</i>
<i>27-06-91</i>	<i>182.000.000,00</i>	<i>BNC</i>
<i>27-06-91</i>	<i>190.000.000,00</i>	<i>Progresso</i>

Ressalte-se que tais depósitos foram efetuados com os cheques de emissão da própria Mendes Junior S.A. e que das cópias correspondentes constam elementos que permitem identificar tanto os cheques como os favorecidos.



A resposta do contribuinte data de 14.12.93(fls. 20/42 do Anexo A-4):

Apresentamos no Anexo I os reembolsos efetuados no período de 26.06.93, relacionados no Termo de Intimação no. 49, com indicação do número do lançamento, página e número do Livro Diário...

Ressaltamos que as referidas operações transitaram pela conta Caixa, conforme lançamentos indicados.

Com relação aos adiantamentos e pagamentos efetuados por conta/ordem, etc. correspondentes aos reembolsos mencionados no Anexo I, reafirmamos que a identificação de tais adiantamentos e pagamentos é feita por fechamentos diários e globais do saldo da conta, Desta forma, relacionamos no Anexo II todas as transações de caixa que suportam os pagamentos efetuados por conta/ordem, adiantamentos, etc. no período de janeiro de 1988 a julho de 1991.

3.2. Discussão

3.2.1. conta de movimentação relevante, conforme demonstrado no quadro de fls. 60/63, que permite comparar total dos débitos, total dos créditos e o saldo em diversos meses, compreendidos no período de janeiro de 1989 a dezembro de 1991, com as mesmas ocorrências em outras contas do ativo circulante(Caixa, Caixa Central - Tesouraria, Banco C/Movimento e subcontas de Numerário em Trânsito);

*É relevante observar que alguns lançamentos relacionados pelo contribuinte no Anexo II à resposta aos Termos de Intimação 48 e 49(item 1) são valores que atingem a casa de vários milhões de dólares(fls. 22/42 do Anexo A-4). Tomem-se, a exemplo, os valores de fevereiro a abril de 1989(período de paridade cambial: Ncz\$ 1 = U\$ 1). São 49 lançamentos com valores superiores a **1 milhão de dólares**, dos quais 32 superam a casa dos 5 milhões. O movimento total da conta(total de créditos ou total de débitos) no mês de abril de 1989 foi superior a 180 milhões de dólares.*



3.2.2. os *Demonstrativos de fls. 64/88*(origens e aplicações de recursos do caixa central) evidenciam, de forma inequívoca, que os **estornos de remessa contabilizados na conta em questão eram ORIGEM EFETIVA DE RECURSOS, de vez que possibilitaram depósitos bancários**. Não bastasse esse fato, em muitos casos os demonstrativos vinculam depósitos bancários a estornos específicos. E mais, indicam que tais fatos se repetem com frequência. Fotocópias dos documentos que dão suporte aos Demonstrativos de Origens e Aplicações de Recursos do Caixa Central constituem o grupo de **ANEXOS "B"**;

3.2.3 os históricos utilizados na movimentação questionada são:

a) quando a conta é debitada => **NOSSA REMESSA CONFORME DOCUMENTOS**;

b) no momento do crédito => **ESTORNO DE NOSSA REMESSA**.

Na resposta ao Termo de Intimação no. 03, de 23.07.92, o contribuinte alega que relação dos valores remetidos era mantida na Tesouraria.

Intimações ao contribuinte para que demonstrasse a composição de saldos de balanço(Termo de Intimação no. 44) ou detalhasse as operações(Termo no. 30) demonstraram-se infrutíferas diante da negativa do contribuinte sob a alegação de que "a documentação comprobatória do saldo da conta Numerário em Trânsito no balanço... é aquela representada pelas registros contábeis..."(grifamos) e da "... não manutenção dos documentos componentes de cada transferência e respectivos valores...."

3.2.4. a transcrição do Termo de Intimação no. 47 se justifica pelos aspectos que passamos a descrever. Os cheques emitidos pela Mendes Junior S.A. ali questionados foram depositados na conta bancária da própria emitente. Embora, inicialmente, os levantamentos de tais cheques/depósitos e a análise da conta "Numerários em trânsito" tenha se processado paralelamente, convergiram para o mesmo ponto. Tais depósitos bancários, na

contabilidade e de conformidade com os demonstrativos de origens e aplicações de recursos já discutidos no item 1.2, **tiveram como origem ESTORNOS DE "NUMERÁRIO EM TRÂNSITO"**.

3.2.5 a alegação do contribuinte de que os cheques foram depositados em sua conta por "devolução de adiantamentos" anteriormente concedidos gerou nova intimação para que identificasse 05 operações anuais e, ainda, teve seu trabalho facilitado pelo fornecimento dos elementos arrolados no Termo de Intimação no. 49. O contribuinte, em sua resposta, não logrou êxito em identificar, na contabilidade, os adiantamentos e, muito menos, os reembolsos e diz que tais adiantamentos estariam embutidos em remessas através da conta Numerários em Trânsito. Isto implicaria reconhecer que os adiantamentos e, conseqüentemente, os reembolsos não teriam sido objeto de registro contábil;

O Anexo I à resposta aos Termos de Intimação 48 e 49 nada traz de novo e o Anexo II é uma relação de todos os débitos na conta "Numerário em Trânsito".

o contribuinte diz que os reembolsos transitaram por caixa, mas omite que tiveram como origem **ESTORNOS DE NUMERÁRIO EM TRÂNSITO**.

3.2.6. Utilizemos como exemplo os depósitos relacionados no Termo de Intimação no. 49(são os mesmos relacionados no item 3.1.9).

No Demonstrativo de Origens e Aplicações de Recursos do Caixa Central(fl.s.6 68), em 26.09.88 foram estornados 1.907.039,33 de Numerários em Trânsito(origens de recursos). Tais recursos possibilitaram as seguintes aplicações:

- Depósitos no Banco Real	161.736.284,46
-	2.478.268,32
-	<u>59.602,50</u>
-	164.274.155,28

Os dois depósitos de maior valor foram efetuados com cheques emitidos pela Mendes Junior, a saber:



Depósito de 161.736.284,46 no Banco Real S.A.

<i>No Cheque</i>	<i>Banco</i>	<i>Favorecido</i>	<i>Valor</i>	<i>Anexo/fls.</i>
8893	<i>Econômico</i>	<i>SANTA_NÁDIA</i>	<i>51.756.463,00</i>	<i>F5/107</i>
8894	<i>Idem</i>	<i>SELMUS</i>	<i>23.808.543,00</i>	<i>F3/132</i>
8895	<i>Idem</i>	<i>FENIX</i>	<i>17.971.278,46</i>	<i>F4/64</i>
8896	<i>Idem</i>	<i>EMPAR</i>	<i>68.250.000,00</i>	<i>F6/301</i>
		<i>TOTAL</i>	<i>161.736.284,46</i>	

Depósito de 161.736.284,00 no Banco Econômico

<i>No. Cheque</i>	<i>Banco</i>	<i>Favorecido</i>	<i>Valor</i>	<i>Anexo/fls.</i>
121	<i>Real</i>	<i>SANTA NÁDIA</i>	<i>51.756.463,00</i>	<i>F5/105</i>
123	<i>Idem</i>	<i>SELMUS</i>	<i>23.808.543,00</i>	<i>F3/131</i>
125	<i>Idem</i>	<i>FENIX</i>	<i>17.971.278,00</i>	<i>F4/67</i>
130	<i>Idem</i>	<i>EMPAR</i>	<i>68.250.000,00</i>	<i>F6/304</i>

(Seguem exemplos idênticos, com datas de 28.12.88,11.05.89, 10.07.89, 26.12.90, 17.06.91 – lidos em Plenário)

*“Os depósitos de 27.06.91 listados no Termo de Intimação no. 49 não figuram na amostra de 1991 das origens e aplicações de recursos do caixa central, de vez que nem selecionada tal data o foi. É de se ressaltar, entretanto, que tais depósitos foram efetuados com cheques emitidos pela própria depositante com se destinassem a **ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES:***

120.000.000,00 à SELMUS(Anexo F-3, fls. 441)

70.000.000,00 à EMBRAX(Anexo F-6, fls. 349)

190.000.000,00 (depositado no Banco do Progresso)

140.000.000,00 à FENIX(Anexo F-4, fls. 370)

42.000.000,00 à FERMECO(Anexo F-6, fls. 242)

182.000.000,00(depositado no BCN)

3.2.7- dizer que eram adiantamentos de curtíssimo prazo ou mesmo que os gerentes dos projetos não zelaram convenientemente pelo

registro e controle de tais operações encontra um sério embaraço. Quando dos pagamentos das Notas Fiscais/Duplicatas dos favorecidos nos cheques, estes eram, normalmente, em número de 03(três). Dois de 45% (ou mais) cada e o terceiro de 10% do valor total. Este último cheque, o menor, não foi, via de regra, depositado em conta bancária da Mendes Junior S.A. Assim, é lícito afirmar que a administração central da empresa conhecia previamente os valores que seriam "reembolsados". A idoneidade da documentação apresentada pelo contribuinte e "paga" da forma aqui discutida é objeto de análise em item próprio;

É de se ressaltar que dois dos depósitos cujas cópias foram anexadas ao Termo de Intimação no. 49(ambos de 26.06.91) originam-se de cheques emitidos e contabilizados como ADIANTAMENTOS a fornecedores.

Nos anos de 1988 e 1989 os registros contábeis aqui discutidos envolviam as contas CAIXA(MATRIZ-BH) e NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO – CX RIO DE JANEIRO. No segundo semestre de 1990, outras unidades da empresa são envolvidas. No Anexo "b"-3(fl. 444/453), correspondente ao movimento de 02.10.90, temos estorno de remessa para EXT. NORTE. Em 04.10.90(fl. 454 a 458) do mesmo anexo, encontramos procedimento idêntico envolvendo TAQUARUÇU e RIO MANSO. Em 05.10.90, EXTENSÃO NORTE e ÁGUAS ESPRAIADAS(fl. 459 a 471).

3.3. Conclusão

Conta de movimento, inquestionavelmente relevante, se prestava, além das operações de praxe(remessa de recursos entre as diversas unidades da empresa), a acolher débitos representativos de saídas de recursos sem a devida cobertura documental.

Obtida documentação que desse suporte, mesmo parcial, às saídas anteriormente debitadas em Numerários em Trânsito, os valores eram estornados com a simulação de que somente agora os pagamentos estavam sendo efetuados. Para tanto, eram emitidos



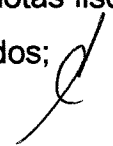
cheques que, embora apresentados ao fisco como se destinados ao pagamento de fornecedores, eram depositados em conta bancária do próprio emitente.

O contribuinte, no curso da ação fiscal, tentou, a duras penas, justificar as operações realizadas através da conta mencionada, chegando ao cúmulo de admitir que nela estariam englobados adiantamentos a fornecedores não contabilizados.

*Trata-se, a nosso ver, de conta que se comunica com o que se convencionou chamar de **CAIXA 2**, fornecendo-lhe recursos sempre que necessária a realização de saídas de recursos sem suporte documental. Obtidos os documentos, no caso de idoneidade mais que questionável, seu pagamento era simulado com a emissão de cheques, e promovido o estorno da conta de numerário em trânsito.*

A existência de controles de tal conta ficou bem evidenciada na discussão, uma vez que sem eles jamais o contribuinte poderia ter fracionado os "pagamentos" emitindo vários, normalmente 03, cheques. Tais controles, insistentemente solicitados pela fiscalização, foram a ela sonogados, como se não obrigatórios. Entretanto, como os lançamentos contábeis não discriminam os "documentos" remetidos, eles deveriam, obrigatoriamente, ser identificados por qualquer outro meio, de vez que a contabilidade tem que se apoiar em documentação hábil e idônea. Ela existe para registrar fatos, não para escondê-los.

No item 4 do Termo de Verificação Fiscal, o fisco tece considerações sobre os diversos Termos de Intimação que foram formulados no curso da ação fiscal para que fôsse comprovada a realização de custos, bem como o efetivo pagamento de notas fiscais, duplicatas, avaliações de serviços e autorizações para pagamento, afirmando que os diversos documentos apresentados "*não comprovam a efetiva prestação de serviços e nem o pagamento*", uma vez que:

- a) os cheques são nominais aos emitentes das notas fiscais;
 - b) os cheques foram endossados pelos favorecidos;
- 

- c) no verso da maioria dos cheques há um carimbo com os dizeres "Destina-se a depósito em n/conta corrente Construtora Mendes Junior S.A.";
- d) o carimbo é assinado pela mesma pessoa que assina o cheque;
- e) os cheques foram depositados em conta corrente da Mendes Junior, conforme recibos de depósito (incluídos no grupo de anexos "F", junto com cópia dos cheques depositados) apresentados pelos bancos em atendimento a Termos de Intimações constantes do anexo "D";
- f) o contribuinte não logrou êxito em identificar os adiantamentos e reembolsos que alegou efetuar, a não ser em apenas dois dos depósitos;
- g) as respostas e documentos apresentados para comprovação da efetiva prestação de serviços se revelaram insuficientes, pois em diligências realizadas constatou:
 - 1. quanto à MAB ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA
 - contador da MAB disse verbalmente que a empresa somente emitia as notas fiscais e quem prestava o serviço era outra empresa, não estando contabilizadas as notas fiscais, desconhecendo o paradeiro de quaisquer documentos da empresa.
 - 2. quanto à SELMUS CONSTRUÇÕES E MONTAGENS LTDA.
 - empresa na situação de extinta no C.G.C., omissa na entrega de declarações do IRPJ nos exercícios de 1986 a 1991;
 - em março de 1993, o fisco compareceu em seu endereço, não encontrando vestígios da empresa, sendo informado, pelo porteiro do prédio, do paradeiro do sócio ERIVALDO BEZERRA que, intimado, compareceu à DRF, apresentando notas fiscais e contratos celebrados com a Mendes Junior, não comprovando ter condições de prestar os serviços (v.g. a posse de equipamentos ou outra forma de locação de maquinário), nem apresentando elementos que comprovasse o efetivo recebimento dos valores;



- em novembro/93, nova tela do sistema CGC apresentava a situação de ATIVO, concluindo-se que, após o comparecimento da fiscalização, o contribuinte regularizou sua situação perante a SRF;
- em 01.12.93, comparecendo no endereço anterior, o fisco não conseguiu entrar em contato com referido Sr., tendo obtido de funcionária de outra empresa que funciona local a informação de que viajara a serviço e que desconhecia qualquer transação e/ ou documentos e livros fiscais da empresa SELMUS.

3. quanto à FÊNIX COMERCIAL E CONSTRUTORA LTDA.

- extinta no C.G.C, não apresentando declaração desde 1986;
- no endereço constante nas notas fiscais funcionava, em 16.03.93, outra empresa (KRAEB). Em 02.12.93, já funcionava no local o Centro Radiológico da Lagoa, sendo desconhecida a Fenix e seu sócio.

Quanto à SANTA NÁDIA ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

- situação "SUSPENSO" no C.G.C., não apresentando declarações desde 1987(exercício);
- em março de 1993, no endereço constante das notas fiscais, o fisco não encontrou a empresa, sendo que a administradora do imóvel informou que a Santa Nádia fôra locatária do imóvel no período de 01.09.85 a 31.08.88;
- o sócio SÉRGIO JALBUT informou que a emissão de notas fiscais acima do número 500 não eram de sua responsabilidade, apresentado as autorizações para impressão de notas fiscais de nos. 01 a 500, datadas de 06.01.81 e 08.04.88, sendo que as notas utilizadas pela Mendes Junior(números entre 562 a 1.222), apresentam autorizações datadas de novembro de 1987 e março de 1988. Informou ainda não ter prestado serviços à Mendes Junior, recusando-se, entretanto, a assinar declaração neste sentido.



- Em novembro/93, o fisco não mais logrou encontrar referido senhor.

4. quanto à JAPÔNICA CONSTRUTORA E PAVIMENTADORA

- encontra-se em situação ATIVO, com CGC restabelecido e entrega das declarações até o exercício de 1991;
- não foi encontrada no endereço constante das notas fiscais e do cadastro da SRF;
- o sócio responsável foi localizado e, intimado a comprovar a efetiva prestação dos serviços, respondeu que a empresa não mais funcionava e não atendeu às intimações
- em 19.11.93, retornando ao endereço, o fisco constatou que não existem documentos que possam comprovar as atividades da empresa no ano de 1988, pois estavam imprestáveis ou extraviados;
- enquanto a Mendes Junior apresentou notas fiscais no total de CR\$ 988.857.808,00, a declaração da Japônica informa receita de prestação de serviços de CR\$ 348.066.542,00.

5. Quanto à CONSBRÁS S.A CONSTRUÇÕES TERRAPLENAGEM E PALVIMENTAÇÃO

- encontra-se na situação ATIVO, tendo entregue suas declarações até o exercício de 1991;
- apurou o fisco que dois acionistas da CONSBRÁS são sócios da Japônica Construtora;
- não atendeu a intimação, ficando constatado que possui escrituração regular com livros Diários apenas a partir de janeiro de 1991;
- não foram encontrados na sede livros e/ou documentos que pudessem comprovar as operações durante os anos de 1987 a 1990, sendo certo que estas foram efetuadas por sócio anterior e que os dirigentes desconhecem a destinação dos livros e documentos. Informaram que adquiriram apenas a razão social e

que, à época, não havia máquinas e equipamentos no ativo da Consbrás.

6. quanto à FERMECO CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS LTDA.

- empresa na situação de ATIVO;
- o responsável informou ter prestado serviços à Mendes Junior, mas recebera apenas três valores;
- o adiantamento de CR\$ 42.000.000,00, efetuado pela Mendes Junior à Fermeco, feita através de cheque do Banco Progresso, foi recebido e endossado pela empresa e, no mesmo ato, devolvido à MJ. Não recebeu nenhuma outra importância para cumprir o contrato, anexado às fls. 61/66 do Anexo E.

7. Quanto à INFOSYS SISTEMAS E INFORMÁTICA S/A LTDA.

- CGC “baixado”, com encerramento de atividades desde outubro de 1988;
- No endereço, o fisco não obteve êxito em saber se a empresa havia funcionado em 1987 e 1988;

8. Quanto à EMPAR ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA

- situação “SUSPENSO” no CGC, não entregando declarações desde o exercício de 1987;
- em 11.03.93, no endereço constante das notas fiscais, o Sr. Boanerges Antonio informou que foi contador contratado da EMPAR até a data em que houve a cisão e transferência de quotas(outubro/88), época em que a empresa funcionava naquele endereço;
- pela ficha de Breve Relato, observa-se que, em julho de 1987, a EMPAR mudou a razão social EMPAR ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA, nome constante do cadastro do CGC;
- em 12.03.93, o fisco compareceu no endereço constante do cadastro do CGC, constatando que, desde meados de 1988, a pessoa jurídica acima não se encontrava no local, funcionando empresa de roupas e, em seguida, de estamparia.



9. Quanto à CONSTRUSERVICE ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

- o CGC utilizado nas notas fiscais pertence à Arco Empreiteira Ltda.;

10. Outros Contribuintes favorecidos com cheques da MJ e depositados na conta do emitente: THA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A, SIT SOCIEDADE DE INSTALAÇÕES TÉCNICAS S.A e EMBRAX EMPRESA MINEIRA DE OBRAS AUXILIARES LTDA.

Concluiu o fisco *“interessante observar que a MAB “prestava” serviços à Mendes Junior S.A nos Estados de São Paulo, Mato Grosso e Pará; a Selmus em São Paulo e Goiás; a Fênix em São Paulo e Rio Grande do Sul; e, a Santa Nádia em São Paulo, Minas Gerais e Acre. No item precedente(Numerários em Trânsito), observamos que a grande maioria de estornos e remessas se faz com a filial do Rio de Janeiro, praça na qual nenhuma das empresas supra prestava serviços à Mendes Junior”.*

No item 5 do Termo de Verificação, o fisco informa que foram solicitados “Controles Específicos” previstos no item 4 da IN SRF 21/79 e cópias dos laudos técnicos de medição, tendo a empresa, na tentativa de suprir os controles, alegado que *“.. tais exigências estão, prioritariamente, acobertadas por registros contábeis da empresa..”*, mas juntado mapas da Carteira de Obras, ressaltando que, em caso de divergência, prevalecem os dados contábeis.

Aduz que nos Mapas de Carteira de Obras, existem casos em que vários contratos estão “controlados” contabilmente com o mesmo código, misturando-se receitas e custos de tais contratos e que, mesmo aventando-se a hipótese de identificar as receitas de cada contrato pelas medições ou pelas faturas, os custos estão registrados de tal maneira que torna-se impossível segregá-los e, por outro lado, o contribuinte adota os mesmos critérios para apuração de contratos de longo e de curto prazo.

Informa, outrossim, que, quanto aos laudos de avaliação solicitados e referentes apenas aos meses de encerramento dos períodos base sob



fiscalização, a empresa apresentou 193 e alegou não ter localizado 38, ou seja, alguns teriam sido destruídos pelo incêndio.

No Auto de Infração, os fatos que ensejaram o arbitramento de lucros foram resumidos da seguinte forma:

“Conforme relatado no Termo de Verificação, parte integrante do presente Auto de Infração, o contribuinte teve livros e documentos de interesse da fiscalização destruídos em incêndio não acidental ocorrido em suas dependências, não tendo adotado medidas mínimas para preservar seus livros e documentos contábeis/fiscais. Além disto, tentou dificultar a fiscalização descumprindo sistematicamente prazos para atendimento de intimações e dando respostas evasivas a questões específicas.

Utilizou, para comprovação de dispêndios, notas fiscais inidôneas e não adotou controles específicos conforme determina a Instrução Normativa 21/79(item 4).

O incêndio não acidental, assim como a utilização de notas fiscais frias e graciosas, justificam a aplicação de multa de lançamento de ofício majorada”.

O arbitramento foi efetuado com base na receita declarada, adotando-se os percentuais de 30%, 36%,43% e 51% , nos exercícios de 1989 a 1992.

Por sua vez, foi exigido o IRFONTE com fulcro no artigo 403 do RIR/80 e da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO com apoio no artigo 2º e seus parágrafos da Lei 7.689/88.

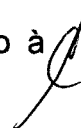
Aos autos foram anexados demonstrativos diversos(amostra de movimentação no ativo circulante, demonstrativos de origens e aplicações de recursos do caixa central, relação de documentos incluídos nos anexo F1 a F6, relação de documentos apreendidos), de fls. 60 a 143.

Às fls. 145/148, pedido de autorização para arbitramento de lucros.

Inconformada com a exigência formulada nos Autos de Infração, a empresa apresentou as peças impugnativas de fls. 137 a 266 e 269/270.

acompanhada dos documentos de números 01 a 13, argumentando, em síntese, que:

- o procedimento fiscal desrespeita à lógica, ao direito e à jurisprudência;
- não se pode considerar a escrita contábil imprestável para apuração do lucro e as declarações do IRPJ corretas para efeito de arbitramento, o que implica em nulidade do AI;
- a afirmativa de que se basearam em laudos técnicos de medição de receita aprofunda ainda mais a imprestabilidade do critério de arbitramento, pois o próprio fisco alega que os laudos foram destruídos;
- o incêndio foi fartamente divulgado, atingindo mais fortemente a Divisão de Equipamentos e, também, o Departamento Contábil, sendo certo que este ocupava área ínfima do prédio atingido pelas chamas;
- peritos chamados ao local, divergiram na análise das possíveis causas do incidente: a Criminalística entendeu que o incêndio teria originado "de vários focos iniciais, independentes e não relacionados entre si", enquanto que o Prof. Walter de Freitas, expert na matéria, constatou falhas no laudo oficial, já que não provou a multiplicidade e independência de focos de origem do evento;
- segundo referido Professor os indícios pesam a favor de incêndio acidental, originado de curto-circuito;
- instaurado inquérito policial, não se logrou provar as causas do incêndio e a sua autoria, tendo o Ministério Público requerido seu arquivamento, o que foi acolhido pelo Juiz;
- o incêndio foi comunicado à Junta Comercial e feita publicação em jornal, informando-se os livros fiscais destruídos, sendo certa a boa fé da empresa;
- os livros diário foram reconstituídos durante a fiscalização, com exceção do mês de março (que está reconstituindo) e estão à



disposição do fisco, como consta nos quadros que acompanham oito respostas ao Termo de Intimação no. 42 que, para surpresa da empresa, não os analisou;

- não pode o fisco desclassificar o todo, porque apenas uma pequena parte está deteriorada, como, aliás, vem entendendo o Conselho de Contribuintes(cita acórdão em seu socorro);
- não entende porque: a mesma escrita serviu para os mesmos auditores no ano de 87 e não serviu nos anos seguintes? Serviu para apuração do FINSOCIAL/COFINS e PIS até o período de apuração de setembro/92? Acompanhada pela CVM, trimestralmente, não seria uma escrita confiável? A auditoria independente nada significa do ponto de vista da regularidade contábil?
- De 28 de novembro de 1991 a 23 de novembro de 1993, a DRF promoveu uma verdadeira "blitz" fiscal em seu estabelecimento, alocando dez auditores, divididos em três turmas, fiscalizando diversos tributos, que solicitavam diversos documentos e informações, obrigando a recorrente a montar uma equipe de funcionários para atendê-los(onze pessoas);
- Com intimações simultâneas de diversos tributos, por três turmas diferentes, alguns desentendimentos aconteceram, motivando reunião na DRF/BH e, ao contrário do que afirma o fisco na fl. 2 do TV, quando da reunião, o fisco já havia emitido 18 Termos(até o no. 18, datado de 09/12/92), não procedendo alegação de que a recorrente prometia, naquela oportunidade, respostas para o TI 42 somente para 420 dias, mesmo porque tal termo foi lavrado em 08/julho/93;
- O fisco não observou ao que fora combinado na reunião, exigindo, logo em seguida, uma infinidade de documentos e informações;
- Inúmeros respostas foram dadas aos termos formulados pelo fisco, sendo indubitoso que não houve qualquer obstáculo à




ação fiscal ou deliberada demora no atendimento aos termos fiscais;

- A IN 21/79 dispõe que a receita e os custos serão apurados através de avaliações do avanço físico da obra, medidos em percentuais dos totais contratados;
- As avaliações/medições já haviam sido auditadas, por ocasião da análise das microfichas do razão(custos/despesas), onde estavam lançadas as "avaliações de medições", por desconhecimento da legislação aplicável, os fiscais pediram a comprovação do efetivo pagamento pela compra de serviços: obviamente que os pagamentos efetuados não poderiam fechar com os custos contabilizados nas respectivas competências;
- O Contas a Pagar foi colocado à disposição do fisco, desde quando foram atendidos os termos de nos. 6, de 27/08/92 e 9, de 20/10/92, através da apresentação de todas as microfichas do Grupo 2111, sendo certo que, em nenhum momento, informara que o Contas a Pagar era centralizado em BH;
- A recorrente esclareceu a natureza, função e a utilização da conta NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO, insistindo o fisco em desconsiderar os esclarecimentos;
- *"uma remessa de recursos entre diversas unidades da empresa não altera a sua disponibilidade, da mesma forma que a transferência de recursos entre a conta Caixa e a de Numerários em Trânsito, com suporte em cheques ainda não depositados ou outros valores em processo de pagamento pendentes de seus respectivos documentos de conclusão das operações";*
- o fisco considera incorretamente depósitos efetuados com cheques do próprio emitente como ORIGEM EFETIVA DE RECURSOS, visto que o procedimento não implica alteração da sua disponibilidade;
- o fisco deixou de analisar 193 laudos apresentados pela empresa, não chegando sequer a cotejá-los com os correspondentes



contratos e, absurdamente, *“parte dos dados dos Mapas de Carteira de Obras que ela própria considerou desqualificados por não serem fidedignos, para ressaltar que a fiscalizada não segrega contratos de longo e de curto prazo. Considera este dado relevante, destacando 5(cinco) contratos agrupados sob o mesmo código 549.00 com prazos de 6, 10, 14, 20 e 30 meses. No entanto deixa de ressaltar o percentual representativo dos valores contratados a curto prazo, controlados naquele código: 1,3%”;*

- as empresas contratadas pela impugnante são legalmente constituídas, registradas no CGC, com talonários autorizados pelos órgãos públicos e forneceram documentos hábeis, não tendo a impugante obrigação de investigar seus fornecedores e prestadores de serviços;
- se a Administração Pública não divulga as firmas consideradas inidôneas, não pode o contribuinte ter glosado de sua escrita créditos e deduções;
- obteve do sócio-gerente da MAB, Sr. Francisco José Bernardes Tavares, declaração escrita, confirmando a prestação de serviços, como, também, diversos documentos que provam a existência da sociedade e a prestação de serviços(doc. 7);
- apresenta, do mesmo modo, documentação relativa a CONSBRÁS(DOC. 8), SIT(DOC 9), EMBRAX e FERMECO9DOC 11);
- exemplificativamente, elaborou quadro com o intuito de demonstrar a real prestação de serviços das empresas contratadas(Locação de Equipamento e/ou Prestação de Serviços de Assistência Técnica), correlacionando obras com o respectivo contrato(DOC 12);
- apesar da certeza quanto a idoneidade e a efetivação dos serviços realizados, conservadoramente, preparou e efetuou os ajustes no Lalur, em relação às aludidas empresas(DOC 13);



- requer perícia técnica, apresentando quesitos e reservando-se na indicação de Perito Assistente e pela formulação de quesitos suplementares(quesitos lidos em Plenário-fls. 264/265);
- quanto o IRFONTE invoca as razões apresentadas quanto o IRPJ, o mesmo ocorrendo quanto à CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

Informação de fls. 277/280, após breve relato do AI e da impugnação, conclui que *“da análise dos fatos arrolados como quesitos pleiteados pela impugnante, verifica-se que descabe a concessão de realização de perícia, pois não se trata de verificarem-se operações complexas, fora do contexto da doutrina contábil-fiscal – que exigiria a adoção de procedimentos diversos e extraordinários para a solução da lide.... ...assim sendo, torna-se necessária a conversão do pedido de perícia em diligência, para que a fiscalização ateste os fatos questionados pela impugnante, através do item XI de sua impugnação(fl. 264 e 265), bem como do cumprimento da formalidade prevista no Decreto 982/93, apresentando relatório fundamentado a respeito das eventuais divergências apuradas à vista dos questionamentos em tela”*.

Através do Termo de Intimação de fls. 282/283, os autuantes solicitaram diversas informações e documentos à recorrente(TI lido em Plenário).

A empresa, em atendimento à intimação, apresentou respostas e documentos(fl. 284/312).

Foi acostada ao processo Representação Fiscal(fl. 313/316), de 28/03/94, contra a recorrente, envolvendo apropriação de custos e/ou despesas operacionais considerados inexistentes, no período-base de 1990, com notas fiscais/faturas da PAUBRASIL.

Diversas peças relativas à citada Representação Fiscal tiveram suas cópias acostadas ao processo, de fls. 317 a 509.

Em atendimento à diligência, os autuantes elaboraram a informação fiscal de fls. 510 a 540, que passo a ler em Plenário.

Às fls. 541 a 564, foram anexados Termo de Verificação Fiscal, datado de 13/02/97, cópia de Termo de Intimação e resposta da Mendes Junior.



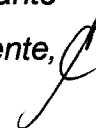
todos versando sobre a Representação Fiscal (conclusão lida em Plenário-fls 561/563).

Foi reaberto prazo para aditamento à impugnação, tendo em vista:

- a) relatório elaborado pela fiscalização;
- b) Termo de Verificação Fiscal, onde estão relatados os motivos que levaram à formalização da Representação Fiscal, que constitui o processo 10168.000767/96-87;
- c) Denúncia do Procurador da República.

A empresa apresentou aditamento à impugnação (fls. 574/595), alegando, em síntese, que:

- as peças extraídas do processo de Representação Fiscal, anexadas aos autos, são corpos estranhos ao levantamento fiscal base do arbitramento de lucros, sendo que *“a eventual identificação de irregularidades específicas tais como omissão de receitas; supostos documentos inidôneos; e falta do registro permanente – RAZORT, não se prestam a embasar o lançamento, ou mais precisamente a imprestabilidade da escrita fiscal da atuada”*;
- a identificação das irregularidades permitiria que o lançamento fosse realizado, com base nas possíveis omissões de receitas, ou glosa de prováveis despesas ou custos utilizados indevidamente para redução do lucro real;
- a empresa dispõe de escrituração auxiliar do permanente mais aperfeiçoada, onde registra detalhadamente a classificação contábil, ano de aquisição, custo em OTN, etc que, por questão de comodidade, não foi analisada pelos auditores;
- *“ou a escrita, contábil, reconstituída antes da lavratura do auto de infração, era boa e deu ensejo a identificação de prováveis irregularidades no âmbito do IRPJ, como ressaltado, permitindo o levantamento pormenorizado das contribuições FINSOCIAL, PIS, COFINS e IRFONTE, ou não era boa e os ilustres fiscais integrante desse grupo específico projetaram base de cálculo inexistente,*



cabendo ressaltar que a base de cálculo do PIS/RBO utilizada pelos fiscais foi a receita bruta operacional da empresa, composta de Receita bruta das Vendas de Mercadorias e Serviços, Receitas Financeiras, Receitas de Correção Monetária, etc. permitida a dedução conforme IN SRF 126/88, das subempreitadas e das subcontratações. Portanto, neste caso, além de toda a receita o fisco teve acesso a parcela significativa dos custos da autuada, referentes a subempreiteiros e subcontratados, todos pessoas jurídicas contribuintes do PIS conforme auto de infração e relações pormenorizadas de subempreiteiros e subcontratados anexo, todas elaboradas pelos fiscais autuante”;

- *“a escrita contábil e a documentação apresentada para comprovar os seus assentamentos, somente foram consideradas imprestáveis para efeito do IRPJ e da CSL*
- *o arbitramento só pode ser adotado em casos de total imprestabilidade da escrita contábil e absoluta impossibilidade de apuração de receita e despesas da empresa, como, aliás, orienta o Parecer CSF 067/75: “somente deverão ser procedidas a “desclassificação da escrita” em casos de total imprestabilidade da escrita comercial e absoluta impossibilidade da apuração da receita e despesa da empresa”;*
- *é absurda a aplicação da penalidade agravada, como, também, a cobrança dos encargos da TRD;*
- *protesta pelo deferimento da perícia requerida anteriormente, eis que o relatório fiscal não trouxe aos autos os esclarecimentos objeto do despacho de fls. 273 a 276.*

Na decisão de fls. 598 a 639, o Sr. Delegado de Julgamento, indeferiu o pedido de perícia, julgou procedentes os feitos fiscais relativos ao IRPJ e ao IRFONTE e parcialmente procedente o da CSL, reduzindo o percentual da multa de ofício, no exercício de 1991, com fulcro no art. 44 da Lei 9430/96 e subtraindo os



efeitos da TRD, como juros de mora, no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, estando a decisão ementada da seguinte forma:

“IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS – PESSOA JURÍDICA E OUTROS

A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, que servirá de base de cálculo do imposto, quando ficar comprovado que a escrituração mantida pelo contribuinte contém vícios, erros ou deficiências que a tornam imprestável para determinar o lucro real, ou revelar evidentes indícios de fraude.

DECORRÊNCIA

Sendo procedente a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, cabe manter os valores lançados a título de Imposto Retido na Fonte e de Contribuição Social sobre o Lucro, por decorrência.

A autoridade julgadora de primeira instância rejeitou as preliminares suscitadas, quer porque os fatos apontados não se enquadram em nenhuma das hipóteses arroladas no artigo 59 do Decreto 70.235/72, quer porque o critério de arbitramento obedeceu ao artigo 400 do RIR/80, quer porque os acórdãos citados na peça impugnativa não podem ser levados em consideração face ao disposto no Parecer Normativo CST 390/71, quer porque a utilização de notas frias escrituradas com recursos originários da conta Numerário em Trânsito, efetuada sem qualquer comprovação documental, enseja a aplicação da penalidade agravada.

No mérito, a autoridade julgadora *a quo* teceu considerações sobre as hipóteses de arbitramento do lucro, fixadas no artigo 399 do RIR, elencou os motivos ensejadores do lançamento, aduziu que *“a questão do incêndio não foi o único fator ou o fator que mais influenciou o procedimento de se arbitrar o lucro da empresa”*, transcreveu as respostas dadas pela empresa ao Termo de Intimação número 03 e ensinamentos do Manual das Sociedades por Ações sobre Numerários em Trânsito, esclarecendo que...

“Depreende-se dos textos transcritos acima, que nada obsta a empresa de utilizar-se da rubrica “Numerários em Trânsito”, desde que



exclusivamente destinada a escriturar remessas e recebimentos, através de cheques, ordem de pagamento, etc.

Da análise das explicações apresentadas pela empresa ao Termo de Intimação número 3, verifica-se que sua intenção foi a de expurgar da rubrica "Caixa" valores que não representavam dinheiro em espécie. Entretanto, o cuidado utilizado na redação de tais explicações deixou obscuro o entendimento quanto à espécie de recurso que tal conta movimentou, ou seja, se proveniente de remessas e recebimentos(estornos) de moeda corrente, cheques, ordens de pagamento, com as filiais da empresa, ou se representativos de operações já liquidadas e pendentes da respectiva documentação comprobatória.

É de se notar que essa obscuridade prejudica os trabalhos de análise a respeito da destinação de tais remessas e recebimentos, vez que esses, muito embora o contribuinte afirme não causar implicações em termos de alteração de disponibilidades, exercem influência nos vários aspectos que envolvem a escrituração contábil e fiscal.

Conforme doutrina acima transcrita, tais influências são advindas da proporção que a natureza de cada movimentação se relaciona ao seu objeto. Assim, para aquelas movimentações relacionadas com as contas integrantes do patrimônio da empresa, há que se verificar a utilização de critérios corretos para avaliação, quer quando de sua aquisição, quer quanto suas repercussões na correção monetária do balanço e em eventuais avaliações em razão de cláusulas contratuais(variações monetárias e cambiais ativas e passivas). Já para aquelas contas que interferem diretamente no resultado do exercício, há que se levar em consideração o regime de competência a que se sujeitam, além das questões que dizem respeito à dedutibilidade dos custos e despesas e verificação de ocorrência de eventual falta de contabilização de receita operacional e financeira.

Os esforços empreendidos pela fiscalização para a obtenção da documentação comprobatória, correspondente a tais remessas e

recebimentos(estornos) podem se visualizados através dos Termos de Intimação de fls. 146/147, 388/389, do Anexo A-1; 140, 154/155, do Anexo A-2'e 10/17 do Anexo A-4.

Entretanto, depreende-se em todas as respostas apresentadas pela fiscalizada as mesmas informações genéricas e desacompanhadas de qualquer documentação comprobatória, que, de forma alguma, se prestam para elucidar a questão da correta verificação dos bens, direitos, obrigações, receita, custos e/ou despesas que tais remessas e estornos representavam. Para tanto, basta atentar para a resposta anexa às fls. 158 do Anexo A-1, onde o contribuinte ressalta que os lançamentos ali questionados "tratam-se de remessas entre estabelecimentos da empresa" e, adicionalmente, tais remessas evidenciam o acatamento ou estorno da remessa efetuada por meio de "recursos e/ou documentos. Isto vem demonstrar a total incerteza dos fatos, ou seja, a empresa não consegue sequer identificar se ocorreram "remessas", "acatamentos" e/ou "estornos".

A evidência de que o procedimento adotado pelo contribuinte, no que diz respeito à conta de "numerários em trânsito"em sua contabilidade, influencia diretamente nas demonstrações financeiras da empresa se robustece ao atentarmos para o fato de que a ele também não conseguiu juntar os comprovantes, sequer, dos valores que compunham os saldos desta rubrica registrados nos balanços encerrados em 31/12/88, 31/12/89 e 31/12/90, conforme se vê da resposta apresentada às fls. 270 do Anexo A-2.

Convém salientar, que o item IV da resposta dada ao Termo de Intimação número 30(fl. 414 do Anexo A-1) destaca, também, a função meramente escritural da conta "Numerários em Trânsito", cujas operações, segundo alegou, se completariam sob a rubrica "Caixa", caso não se processasse a contabilização em destaque. Entretanto, tal argumento não pode prevalecer.....

É de se notar que argumento dessa natureza colide frontalmente com as determinações legais e com as normas e princípios contábeis.

Trata-se na verdade de uma tentativa de encobrir uma falha da empresa, ou seja, a falta de escrituração, de forma clara e individualizada, das operações que a impugnante alega representarem....

Ao informar, também no item V da resposta em referência (fls. 414 do Anexo A-1), sobre o desconhecimento da fiscalização quanto ao regular destaque apresentado pelo históricos dos suportes contábeis – “conforme documentos”- o contribuinte é traído pelo seu próprio argumento, pois, conforme já salientando anteriormente, o que faltou à análise de sua escrituração contábil foi exatamente o fator “conformidade” com a suposta documentação, tendo em vista que tal documentação jamais foi apresentada, nos moldes solicitados, quer na fase de fiscalização, quer, agora, na fase de impugnação.

Vê-se que o contribuinte se atrapalha até mesmo ao esclarecer a respeito da utilização, no contexto contábil, da conta “Numerários em Trânsito”. Para isto, evidencia o controle interno baseado em “documentação devidamente aprovada e classificada”. Entretanto, confessa “a não manutenção de memória dos documentos componentes de cada transferência”.

*... a escrituração da autuada não consegue fazer prova desejada a seu favor, tendo em vista que, além de a mesma não preencher os requisitos mínimos de individualização, clareza e cronologia para fins de **identificação** dos fatos registrados na rubrica “Numerários em Trânsito”, a impugnante não consegue satisfazer a exigência de que estes mesmos fatos estejam comprovados por documentos hábeis.*

.....
A partir do Termo de Intimação número 47 (fls. 10 do Anexo A-4), emerge mais um indicativo de falha da empresa quanto à movimento de recursos financeiros à margem de sua escrituração.

Segundo tal Termo de Intimação, a fiscalização, na tentativa de identificar o efetivo pagamento de diversas notas fiscais que haviam sido contabilizadas a título de custo, obteve da empresa um



“bordereau” com as respectivas cópias contábeis dos cheques de emissão da Mendes Junior S/A, nominais às empresas emitentes daquelas notas fiscais.

Da necessidade de esclarecimento a respeito deste fato, a fiscalização inquiriu sobre o motivo que levou a Mendes Junior S/A a depositar em sua conta corrente bancárias os cheques de sua própria emissão (relação de fls. 11 a 16 do Anexo A-4).

Em resposta (fls. 18 do Anexo A-4), o contribuinte informa que “referem-se, na realidade, ao reembolso de recursos antecipados (adiantamentos, pagamentos efetuados por conta/ordem e/ou acerto por fornecimentos, etc) ao favorecido.” Quanto à real forma de pagamento dos fornecedores, o contribuinte informa que está representada “pelos cheques apresentados, visto que valores antecipados, sob qualquer forma, somente são considerados como “pagamento” quando da conclusão e quitação de cada operação, pela sua devolução ou desconto do(s) adiantamento(s) no total a pagar (pagamento pelo valor líquido).

Às fls. 21 do Anexo A-4, o contribuinte, ao informar que a identificação dos referidos adiantamentos e pagamentos era feita por fechamentos diários e globais do saldo da conta, ressaltou que tais operações transitaram pela conta caixa (fls. 22 a 42 do anexo 4).

Percebe-se, novamente, que o contribuinte utiliza-se de argumentos genéricos do tipo: “fechamentos diários e globais”; “adiantamentos, pagamentos por conta/ordem e/ou acertos por fornecimentos, etc.” No entanto, não consegue comprovar documentadamente, nem tampouco identificar em sua contabilidade quando e onde foram escriturados tais adiantamentos, de forma a possibilitar relacioná-los com os alegados reembolsos.

Além do mais, da análise da mesma relação de fls. 21 do anexo A-4, em confronto com os documentos que constituem os anexos F-1 a F-6, verifica-se que:



.dos valores consolidados das notas fiscais e duplicatas emitidas pelas empresas que o contribuinte alegou beneficiárias de tais desembolsos, foram emitidos dois ou três cheques nominais àquelas empresas;

.destes cheques, um ou dois são endossados pelos favorecidos e destinados a depósitos em conta corrente bancária da própria Mendes Junior, diversa daquela contra os quais tinham sido os mesmos sacados.

(seguem-se exemplos das operações – comentados em Plenário).

.....
Outro aspecto que serviu de suporte para a desclassificação da escrita da empresa diz respeito à utilização do documentação inidônea como comprovação dos dispêndios e custos contabilizados.

Vale salientar, inicialmente, que este fato está intimamente relacionado com a operação que ensejou a contabilização de valores na conta “Numerários em Trânsito”.

Assim, de acordo com a análise anteriormente empreendida, no que tange à forma de pagamento das notas fiscais e duplicatas que compõem os anexos F-1 a F-6, ficou bastante claro que todas aquelas operações serviram apenas para enxertar fatos engenhosamente manipulados, mas que não conseguiram encobrir as raízes da movimentação de recursos à margem da escrituração.

Segue a autoridade julgadora, tecendo considerações a respeito das diligências empreendidas pelo fisco que, segundo entendeu, evidenciam a utilização de documentos inidôneos por parte da atuada.

Relativamente ao controle de execução das obras desenvolvidas pela atuada, o Sr. Delegado transcreveu os artigos 280 e 281 do RIR/80, apontando, também, as disposições do item 4 da IN SRF 21/79, esclarecendo que a recorrente confessa, expressamente, não adotara nenhum dos critérios de avaliação estabelecidos no ato normativo, “vez que utiliza o custo real incorrido”.

Esclarece que “os laudos a que se reportou o contribuinte e que constam do anexo “G-1”, avaliam os valores das receitas para fins de faturamento e prestação de contas com a contratante daquelas obras. Faltou-lhes o certificado



expresso em percentuais de execução, em função do progresso físico de cada empreitada” e que “o contribuinte, ainda, apresentou à fiscalização os controles internos(não contábeis) que constituem os mapas de “carteiras de obras”, constantes do anexo “H-1”, em resposta ao item 2 do Termo de Intimação 44” , e que, “da análise, verifica-se que nos mapas constam os percentuais imprescindíveis para a obtenção do custo incorrido, correspondente a cada período-base, a receita, também correspondente a cada período-base e, conseqüentemente, os respectivos resultados computáveis na determinação do lucro líquido de cada período-base, de acordo com a fórmula constante do item 8 da IN 21/79”, mas que “entretanto, devido ao fato de o próprio contribuinte ressaltar que tais controles possuem valores obtidos de forma não integrada com os dados de sua contabilidade, não há como levá-los em consideração”.

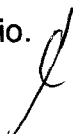
Com relação ao argumento de o próprio fisco ter considerado boa sua escrituração no ano de 1987(lançamento efetuado pelo lucro real), a autoridade julgadora esclarece que este Conselho entendeu ser necessário o arbitramento de lucro naquele período-base.

Quanto aos lançamentos relativos ao FINSOCIAL/COFINS, PIS/FATURAMENTO e IRFONTE informa que prescindem de elementos cuja identificação dependa de sua escrituração contábil.

Relativamente ao pedido de perícia, a autoridade monocrática invocou o artigo 18 do Decreto 70235/72, citando não ter sido fornecido o nome, endereço e qualificação do profissional, dizendo que *“a despeito destas falhas, da análise dos quesitos propostos pela impugnante, verifica-se que eles não se vinculam a operações cuja complexidade e situação, dentro do contexto da doutrina contábil, justifiquem a adoção de procedimentos diversos e extraordinários”*, bastando, para solução da lide, a apresentação das provas requeridas pelo fisco.

Ressaltou, ainda, a importância das provas acostadas aos autos na diligência(Representação Fiscal) que reforçam o entendimento de que a escrituração contábil da autuada não corresponde aos fatos efetivamente ocorridos.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa recorreu para este Colegiado, com o recurso de fls.645 a 721, acompanhado dos documentos de 722/731, lido em Plenário.



Processo nº. : 10680.010285/93-01
Acórdão nº. : 101-92.261

47

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões às fls. 734, requerendo a manutenção do decidido em primeira instância.

É o Relatório. 

VOTO

Conselheiro JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, Relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Inicialmente, é relevante tecer algumas considerações a respeito do lançamento fiscal e seus requisitos.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional estabelece que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário através do 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”*.

O parágrafo único do mencionado artigo esclarece que *“a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória”*, o que vale dizer que o lançamento deve ser efetuado em conformidade com a lei, atendendo, pois, aos requisitos nela estabelecidos.

Dispondo sobre o procedimento fiscal, o artigo 9º. do Decreto número 70.235/72 esclarece que *“a exigência do crédito tributário será formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento”*, enquanto que no artigo 10 e seus incisos I a VI, do mesmo Decreto estão fixados os requisitos obrigatórios na lavratura do Auto de Infração:

- a) a qualificação do autuado;
- b) o local, a data e a hora da lavratura;



- c) a descrição do fato;
- d) a **disposição legal infringida** e a penalidade aplicável;
- e) a determinação da exigência e a intimação para cumprí-la ou impugná-la no prazo de 30(trinta) dias;
- f) a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Segundo penso, quando a norma processual exige que o Auto de Infração contenha a disposição legal infringida, esta deve ser abranger inclusive os dispositivos que estabeleçam a base de cálculo eleita pelo fisco para efetivar o lançamento, mesmo porque é obrigatória a determinação da exigência.

As bases de cálculo do Imposto de Rendas das Pessoas Jurídicas são aquelas expressamente previstas em lei: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado.

No caso presente, o fisco efetuou o lançamento pelo lucro arbitrado, calculado através percentuais de 30%, 36%, 43% e 51%(fls. 05/08) dos valores apurados(receitas), *“conforme informado na declaração de rendimentos tempestivamente apresentada e laudos técnicos de medição de receitas”*(fls. 03).

Os dispositivos arrolados no enquadramento legal foram os seguintes:

Do RIR/80

“Art. 157 – A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

Art. 158 – A falsificação, material ou ideológica, da escrituração e seus comprovantes, ou de demonstração financeira, que tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante de imposto devido, ou diferir seu pagamento, submeterá o sujeito passivo a multa, independentemente da ação penal que couber.

Art. 160 – Sem prejuízo de exigências específicas especiais da lei, é obrigatório o uso de livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica.

Art. 161 – A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir:

IV – livro razão auxiliar em ORTN, para as pessoas jurídicas referidas no parágrafo 2º do artigo 348.

Art. – 165 – 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.

Art. 167 – A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individuação e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens.

Art. 399 – A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando:

I – o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras de que trata o artigo 172;

.....
III – o contribuinte recusar-se a apresentar os livros ou documentos da escrituração à autoridade tributária;

IV – 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.



Art. 400 – A autoridade tributária fixará o lucro arbitrado em percentual da receita bruta, quando conhecida.

Art. 403

Parágrafo único – o lucro arbitrado atribuído a acionista de sociedade anônima será tributado exclusivamente na fonte à alíquota de 30%(trinta por cento), devendo o imposto ser recolhido no prazo fixado pelo Ministro da Fazenda, contado a partir da notificação do arbitramento pela autoridade lançadora.

LEI 7.713/88

Art. – 7º - Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

II – Os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.”

Não vejo nos dispositivos enfocados na peça vestibular qualquer menção a percentuais de receita para fixação do lucro arbitrado, o que, segundo penso, implica em sérios prejuízos ao amplo direito de defesa, como preconizado na Constituição Federal.

Em sua obra “DO LANÇAMENTO TEORIA GERAL DO ATO DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO”(Ed. Forense, fls. 168/172), o mestre Alberto Xavier, assim se expressa sobre o “Dever de fundamentação expressa”:

“Um pressuposto do direito de ampla defesa, do princípio do contraditório e do direito de acesso ao Poder Judiciário consiste no dever de fundamentação expressa dos atos administrativos que afetem direitos ou interesses legítimos dos particulares. Com efeito, só a externalização das razões de fato e de direito que conduziram a autoridade à prática de certo ato permitem ao cidadão compreender

a decisão e livremente optar entre aceitá-la ou impugná-la administrativa ou jurisdicionalmente....

...Entre nós, a lei (Decreto no. 70.235/72, artigos 10º e 11) impõe, como conteúdo obrigatório do auto de infração a “descrição do fato” e a indicação da “disposição legal infringida e da penalidade aplicável” e como conteúdo obrigatório da notificação do lançamento apenas a indicação da “disposição legal infringida” sem se referir à descrição do fato, mas esta está implicitamente exigida na necessidade de indicar o “Valor do crédito”, que supõe logicamente a sua identificação por referência ao fato que originou. Além destes aspectos, a fundamentação do lançamento deve abranger os elementos essenciais do seu conteúdo, constantes do artigo 142 do Código Tributário Nacional, ou seja, a identificação do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo.

Em certos atos, como o lançamento de ofício, a revisão do lançamento ou o lançamento por arbitramento, a fundamentação deve abranger a demonstração dos pressupostos de fato que os legitimam, bem como as razões probatórias ou outras que conduziram a que tais atos fossem praticados da maneira com o foram.

Assim, um lançamento efetuado sem fundamentação ou com fundamentação insuficiente, pela não exteriorização clara e precisa dos pressupostos de fato e da lei aplicável, é nulo por vício de forma. Não deve, porém, confundir-se o vício de forma com o erro na fundamentação, que pressupõe uma fundamentação existente e suficiente, só que baseada em erro quanto aos fatos ou quanto ao direito.

Nestes casos não se está perante um vício de forma, mas sim perante um vício substancial consistente num erro quanto ao objeto ou quanto aos pressupostos.



Tem-se discutido se a nulidade deve ser declarada no caso de, inobstante a falta ou deficiência da fundamentação, o contexto do processo revela que o particular se apercebeu das razões do lançamento e impugnou-as adequadamente.

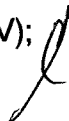
Somos de opinião radicalmente contrária à convalidação de um vício que viola frontalmente a garantia constitucional de ampla defesa: é que sempre ficará a dúvida, inadmissível, sobre se, na existência de fundamentação expressa, a defesa (impugnação) teria sido diferente, por mais ampla, perfeita e completa.”

É de se perguntar: a omissão no enquadramento legal quanto ao estabelecimento da base de cálculo do lucro arbitrado poderia ou não traçar novos rumos na defesa apresentada pela empresa?

Embora não tenha constado da peça vestibular, o certo é que o fisco aplicou ao arbitramento de lucros as disposições de Portarias Ministeriais (22/79, 76/89, 264/81 e 217/83) que fixam o percentual de 30% (trinta por cento) sobre a receita de prestações de serviços, com majoração de 20% (vinte por cento), quando o arbitramento dá-se em mais de um exercício.

Referidos atos normativos foram editados com apoio no parágrafo primeiro do artigo 400, do Regulamento aprovado pelo Decreto 85.450/80 que consolida o disposto no parágrafo primeiro do artigo 8º. Do Decreto-lei número 1648/78, pairando sobre a validade dos mesmos alguns questionamentos, a saber:

- a) a Constituição Federal e o CTN estabelecem que somente a lei podem instituir tributos ou majorá-los;
- b) somente a lei pode fixar a alíquota e a base de cálculo do tributo, salvo as exceções expressamente previstas (CTN, artigo 97, inciso IV);



- c) equipara-se à majoração de tributos a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso(CTN, artigo 97, parágrafo primeiro);
- d) a competência tributária é indelegável(artigo 7º do CTN);
- e) assim sendo, a fixação de base de cálculo através atos normativos fere frontalmente às normas da Constituição e do CTN, já que matéria exclusiva de lei e indelegável.
- f) mesmo que se admitisse como válida a delegação de competência feita através de Decreto-lei, o certo é que o artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias revogou expressamente *“todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional”*;
- g) a aplicação de portarias ministeriais que tratam de fixação de base cálculo tem sido objeto de acalorada discussão neste Conselho de contribuintes: alguns entendem que as portarias foram efetivamente revogadas não sendo aplicáveis, após o transcurso de prazo previsto na Constituição; outros entendem que permanecem válidas as delegações existentes até a edição de atos posteriores(posição que tem sido adotada por esta Câmara).

Portanto, a aplicação de Portarias Ministeriais em matéria reservadas exclusivamente à Lei é matéria bastante controvertida e que, segundo penso, somente poderia ter sido trazida à baila, neste processo, se a peça vestibular expressamente a tivessem citado. Isto não ocorreu.

Entendo, pois, que, na hipótese vertente, a omissão dos dispositivos que embasaram a base de cálculo do tributo, causou sérios prejuízos à defesa, não se podendo precisar se os argumentos da recorrente teriam tomado outra direção com o correto enquadramento legal das infrações.



Por outro lado, os fatos apontados como ensejadores do arbitramento de lucro, segundo penso, revelam contradição entre si: o fisco, ao mesmo tempo, invoca os incisos I, III e IV do artigo 399 do Regulamento aprovado pelo Decreto número 85.450/80 para justificar o lançamento, cabendo as seguintes indagações:

- a) Se houve recusa na apresentação de livros e documentos(inciso III), como se pode falar em ausência de escrituração(inciso I) ou escrituração imprestável(inciso IV)?
- b) Se a empresa não possui escrituração(inciso I), como se pode falar em escrita imprestável(inciso IV)?

É bom assinalar que, no caso presente, não ficou caracterizada recusa na apresentação de livros e documentos, sendo certo que a falta de apresentação de alguns documentos ou a formulação de respostas “evasivas” a alguns questionamentos do fisco não podem ter como consequência o arbitramento do lucro da pessoa jurídicas, mesmo porque, no presente caso, inúmeras foram as solicitações feitas no curso da ação fiscal, tendo a recorrente atendido a grande maioria das intimações formuladas pelo fisco.

Quanto à falta de escrituração é bom em mente que, já por ocasião da impugnação, a recorrente alegara que havia procedido à reconstituição de sua escrita, antes mesmo do término da ação fiscal, sendo certo que a diligência procedida pelo fisco veio a confirmar suas alegações.

Padece, pois, o lançamento de vício irreparável, qual seja, o de nulidade.

Por outro lado, o Auto de Infração de fls. 15/16 formaliza a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Arbitrado, tendo seu enquadramento legal no artigo 2º e seus parágrafos da Lei número 7.689/88, que transcrevo:



“Art. 2º - A base de cálculo da contribuição social é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

Par. 1º - Para efeito do disposto neste artigo:

- a) *será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;*
- b) *no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo apurado no respectivo balanço;*
- c) *o resultado do período-base, **apurado com observância da legislação comercial**, será ajustado pela:*
 1. *Exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;*
 2. *Exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*
 3. *Exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, parágrafo 1º., do Decreto-lei número 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei número 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores.*
 4. *Adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.*
 5. *Par. 2º - No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea “b” do parágrafo anterior.*

É de meridiana clareza que os dispositivos acima transcritos referem-se especificamente às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real (veja-se “resultado do exercício”, “provisão para o imposto de renda”, “balanço”, etc..)



e àquelas desobrigadas de escrituração contábil(v.g. lucro presumido), não alcançando, pois, a tributação com base no lucro arbitrado.

É certo que a obrigação tributária decorre da lei("ex lege"), não cabendo ao fisco, por analogia ou semelhança, estender o alcance da norma, sob pena, de assim o fazendo, "criar" tributo, o que é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Aliás, é relevante notar que somente muito mais tarde, o legislador estabeleceu a cobrança da Contribuição Social para as empresas que tenham seus lucros arbitrados.

Incabível, pois, face à ausência de expressa previsão legal, a cobrança de contribuição social sobre o lucro arbitrado.

Por outro lado, a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, também, carece de sustentação legal para sua cobrança, isto porque:

- a) a peça vestibular não apresenta a obrigatória descrição dos fatos, configurando, destarte, cerceamento do direito de defesa;
- b) a multa teve como base de cálculo o lucro arbitrado, ou seja, o mesmo parâmetro que serviu à aplicação da multa de lançamento de ofício;
- c) não consta que a recorrente não tenha apresentado intempestivamente as declarações de rendimentos.

Embora entenda que os vícios até aqui apontados tornam insubsistente os lançamentos, quer por omissão e contradição no enquadramento legal e conseqüente cerceamento do direito de defesa(IRPJ), quer por ausência de expressa previsão para a cobrança da Contribuição Social sobre o lucro arbitrado, quer porque a tributação do imposto de renda na fonte é mera decorrência daquela

efetuada na área do IRPJ, permito-me aduzir outras considerações a respeito da matéria em julgamento, enfocando os vários aspectos que teriam dado causa ao arbitramento do lucro da recorrente.

Do Pedido de Perícia

Na impugnação inicial, a empresa requereu perícia técnica, reservando-se na indicação de perito assistente e formulando os seguintes quesitos:

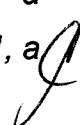
"1) Podem os Srs. Peritos atestarem se os Livros Diário Geral de março de 1990 a junho de 1991 e de agosto de 1991 a janeiro de 1992 foram devidamente recuperados e/ou reprocessados pela impugnante?

2) Podem os Srs. Peritos atestarem se os Livros Diário Geral de janeiro de 1988 a fevereiro de 1990 e o de julho de 1991 são os originais, devidamente registrados na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais? Foram esses livros incluídos na resposta à solicitação pela Receita Federal, em atendimento ao Termo de Intimação no. 23?

3) No caso da resposta ao quesito no. 2 ser afirmativa, era de conhecimento dos Auditores Fiscais, tendo em vista o atendimento formal pela impugnante ao Termo de Intimação no. 23, de que tais Diários se encontravam em outras dependências da empresa, portanto, à disposição da fiscalização para serem auditados?

4) Podem os Srs. Peritos atestarem se a Impugnante recuperou parte significativa da escrita contábil legal, incluída na resposta ao Termo de Intimação no. 23, e se a Fiscalização em algum momento, manifestou interesse formal na apresentação de tais documentos recuperados?

5) Podem os Srs. Peritos atestarem serem suficientes para a determinação do lucro real nos períodos bases de 1988 a 1991, a



doumentação remanescente, bem como, a recuperada após o incêndio?

- 6) A conta numerário em trânsito é similar à conta caixa, representando, portanto, disponibilidade da empresa?*
- 7) Os ajustes preparados "ad cautelam" e conservadoramente pela Autuada, no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, para os períodos bases de 1988 a 1991, foram apurados corretamente e resultam na não apuração do Lucro Real, conseqüentemente sem apuração de qualquer base tributável de impostos, e contribuição de competência da União?*
- 8) Podem os Srs. Peritos atestarem se seria representativa, de forma a desclassificar a desclassificação da escrita fiscal, a adoção do mesmo critério de apuração de resultado pela impugnante, tanto para contratos de curto prazo quanto para os de longo prazo, como fundamentou a autoridade fiscal, em seu Termo de Verificação, relativamente aos contratos, agrupados sob o código 549.00?*

Manifestando-se sobre o pedido de perícia, a DRJ teceu as seguintes considerações(fl.s. 279/280):

“. Já o item XI da impugnação, o contribuinte requer a realização de perícia técnica, a fim de comprovar as suas alegações, apresentando, para tanto, os quesitos que julga necessários para elucidar a questão.

. Dentre tais quesitos, interessa à impugnante que seja atestada a recuperação de parte significativa da escrita contábil, incluída na resposta ao Termo de Intimação no. 23, e que seja atestado se a fiscalização, em algum momento, manifestou interesse formal na apresentação de tais documentos recuperados.

. Pretende, ainda, que sejam atestados, em destaque:



. se são suficientes para a determinação do lucro real nos períodos-base de 1988 a 1991, a documentação remanescente, bem como, a recuperada após o incêndio;

. se os registros contábeis são suficientes para atender as exigências do art. 280 e IN 21/79.

Da análise dos fatos arrolados como quesitos pleiteados impugnante, verifica-se que descabe a concessão de realização de perícia, pois não se trata de verificarem-se operações complexas, fora do contexto da doutrina contábil-fiscal – que exigiria a adoção de procedimentos diversos e extraordinários para a solução da lide.

Assim sendo, torna-se necessária a conversão do pedido de perícia em diligência, para que a fiscalização ateste os fatos questionados pela impugnante, através do item XI de sua impugnação (fls. 264/265), bem como do cumprimento da formalidade prevista no Decreto no. 982/93, apresentando relatório fundamentado a respeito das eventuais divergências apuradas à vista dos questionamentos em tela.

É certo que a autoridade pode firmar livremente sua convicção, considerando suficientes as provas que subjetivamente julgue necessárias à solução do litígio e, da mesma forma, também é verdade que a aceitação ou não de pedido de perícia é ato que envolve um alto grau de discricionariedade, embora deva ser motivado. Mas, não se pode deixar de reconhecer que a escrita contábil de uma Construtora do porte da recorrente não é algo que se possa entender como de simples entendimento ou como operações não complexas.

Outro aspecto relevante, é que na perícia necessariamente tem-se a opinião técnica de pessoas diversas daquelas que efetuam o lançamento, conferindo, dessa forma, um sentido mais democrático e equânime à solução do litígio, propiciando, certamente, uma melhor visão da matéria submetida a julgamento.



Para dar atendimento à diligência determinada pela autoridade, os autuantes formularam o Termo de Intimação de fls. 282/283, solicitando à empresa:

"1. Apresentar cópia, autenticada por representante legal da empresa, dos termos de abertura, encerramento e registro na JUCEMG, dos livros Diário que contêm a escrituração do período de 01.01.88 a 31.12.91;

6. em relação aos livros Diário destruídos no incêndio de 14.01.93, esclarecer:

a) a metodologia utilizada para sua recuperação;

b) os testes realizados, com as respectivas datas e resultados, para verificar se continham os mesmos elementos dos originais, juntando documentação comprobatória;

7. Informar os demais elementos de escrituração, inclusive documentação suporte, recuperada/restaurada, dentre os que foram destruídos no mencionado incêndio;

8. Apresentar os razões auxiliares em ORTN, OTN, BTN de 1988 a 1991;

9. Apresentar manual ou similar utilizado pela empresa, de 1988 a 1991, sobre o plano de contas utilizado pela empresa, contendo as funções de cada conta;

10. Detalhar, juntando documentação comprobatória, os tipos de lançamento efetuados na conta "Numerários em Trânsito", esclarecendo:

a) no caso de "remessa", quais os documentos que a embasam;

b) no caso de "estorno", qual o erro anteriormente cometido.

Exemplificar a resposta, utilizando como base os lançamentos de estorno efetuados em 26.09.88, 28.12.88, 11.05.89, 10.07.89, 26.12.90 e 17.06.91. Para as "remessas", utilizar os lançamentos que deram origem aos estornos das mencionadas datas;

11. Informar se foi apresentada declaração de rendimentos retificadora em relação aos períodos-base encerrados de 1988 a 1991, juntando cópia e recibo de entrega.



12. *Apresentar demonstrativo com transcrição completa dos lançamentos contábeis, de 1988 a 1991, das obras de código 549.00 e 507.00, indicando, inclusive a página e o número do Diário em que foram escriturados;*
13. *Informar se a empresa dispõe dos arquivos magnéticos relativos à escrituração do período de 1988 a 1991, discriminando-os;*
14. *Em relação às obras abaixo, especificar a forma de apropriação de custos e receitas e apresentar o último laudo de avaliação de cada ano (de 1988 a 1991): 503.00, 507.00, 549.00, 583.00, 587.00, 588.00, 594.00, 603.00, 634.00, 643.00, 647.00, 654.00, 655.00, 656.00, 662.00, 666.00, 668.00, 670.00, 726.00, 734.00, 736.00, 737.00 e 738.00.*

A recorrente apresentou respostas ao Termo de Intimação, acompanhando-as de vários anexos.

Aos autos foram anexadas: cópia de Representação Fiscal sobre operações realizadas pela recorrente com PAU BRASIL ENGENHARIA E MONTAGENS LTDA (fls. 313/316), datada de 28 de março de 1994, Intimação Fiscal referente à mesma representação, datada de 31/08/93 (fls. 317/318), respostas à intimação feitas pela Mendes Junior (fls. 319/325), Instrumento Particular de Prestação de Serviços e Assistência Técnica com a PAU BRASIL (fls. 326/334), cópias de documentos contábeis, de demonstrativos de pagamentos, de DARFs, de notas fiscais faturas (fls. 335/347), cópia de Termo de Constatação e Intimação Fiscal e respectiva resposta e comprovante de recolhimento (DARFs) (fls. 348/353), cópias de diversos outros documentos, inclusive Termo de Declarações prestado na Procuradoria da República em São Paulo pelo Sr. JOÃO CARLOS GANDRA DA SILVA MARTINS e denúncia contra dirigentes da recorrente na Justiça Federal-MG.

A informação fiscal de fls. 510 a 540, que passo a ler em Plenário, concluiu que:



- “1. O contribuinte recuperou, basicamente, os livros Diário Geral destruídos no incêndio(embora não tenha detalhado os testes a que submeteu a escrituração recuperada nem seus resultados), não tendo reconstituído outros livros da escrituração, tais como o RAZORT, nem a documentação que embasa os lançamentos;*
- 2. a conta numerário em trânsito foi efetivamente utilizada sistematicamente para simular pagamento de despesas fictícias, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo ao Auto de Infração;*
- 3. a falta de obediência, pelo contribuinte, aos ditames da IN 21/79, inviabiliza a verificação do cumprimento dos arts. 280 e 281 do RIR/80;*
- 4. o contribuinte não dispõe de elementos que permitam apartar os resultados de contratos de curto e longo prazo e mesmo dos de produção em curto e longo prazo, cuja apuração deve ser feita separadamente”.*

Foi anexado aos autos Termo de Verificação Fiscal(fls. 541/547), datado de 13/02/97, relacionando transações efetuadas pela Mendes Junior(tipo CC-5), em que o fisco concluiu que *“as irregularidades ora apuradas ensejam a exigência do crédito tributário correspondente à receita omitida pela Construtora Mendes Junior S/A, atual Mendes Junior Engenharia S.A , nos anos-base de 1991 e 1992”.*

O resultado da diligência adicionou às razões iniciais do arbitramento, outros fatos, incontestavelmente, quais sejam, a falta de reconstituição do RAZORT, o caso PAU BRASIL(custos fictícios) e as contas CC-5(omissão de receitas), o que levou a autoridade julgadora a reabrir prazo para aditamento à impugnação, conforme despacho de fls. 565.

A empresa tomou ciência em 31.03.97, apresentando nova impugnação em 30.04.97.



Aqui cabem algumas indagações, quais sejam:

1. Os fatos novos trazidos à colação quando da diligência fiscal implicariam na ocorrência de mudança de critério jurídico, como o alega a recorrente?
2. Implicariam êles em novo lançamento ou aperfeiçoamento do anterior?

A tese de mudança de critério jurídico deve ser rejeitada, eis que os fatos novos trazidos à colação por ocasião da diligência fiscal em nada modificaram a fundamentação legal do lançamento – arbitramento de lucros – e os motivos que procuram embasar a exigência fiscal.

Entretanto, é inquestionável que às razões anteriormente elencadas no Auto de Infração, o fisco adicionou outras, não suscitadas na peça vestibular.

Poderia se argumentar então que, na realidade, o procedimento adotado pelo fisco e encampado pela autoridade **a quo** constituiu-se em aperfeiçoamento do lançamento.

Esta tese, segundo penso, nada mais representa do que um novo lançamento, mesmo que seja o lançamento anterior aperfeiçoado. Entretanto, este procedimento sofre restrições do ponto de vista legal: qualquer lançamento, “revisão do lançamento inicial” ou aperfeiçoamento do lançamento, estão balizados no tempo – o período de cinco anos.

Consoante entendimento desta Câmara e de diversas outras Câmaras deste Conselho, o lançamento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas é do tipo previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional, qual seja,



“por homologação”, já que, por sua sistemática, o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa.

No Acórdão número 101-91.374, de 17 de dezembro de 1997, esta Primeira Câmara decidiu que *“estabelecendo a lei o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa e considerando que a entrega da declaração de rendimentos, por si só, não configura lançamento – ato administrativo obrigatório e vinculado que deve ser praticado pela autoridade administrativa, o lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas é do tipo estatuído no artigo 150 do Código Tributário Nacional, tendo o prazo decadencial fixado no parágrafo quarto do referido dispositivo legal”*.

Deste modo, o prazo decadencial de referido tributo começa a fluir *“a contar da ocorrência do fato gerador”*, findando-se após cinco anos (CTN, artigo 150, parágrafo quarto), significando que, na hipótese vertente, não mais podia o fisco efetuar o aperfeiçoamento do lançamento.

Aliás, este entendimento é o que mais se ajusta ao princípio da segurança jurídica: não pode o fisco, após o transcurso de cinco anos, adicionar novas razões ao lançamento inicialmente formulado, sob pena de estender-se indevidamente o prazo decadencial previsto em lei e, dessa forma, gerar instabilidade nas relações jurídicas, procrastinando indefinidamente o lançamento.

Por outro lado, embora o lançamento não seja imutável, já que mudanças nele podem ser procedidas devido a lapsos perfeitamente possíveis, a modificação ou o aperfeiçoamento devem ser efetuados no prazo máximo permitido pela lei.

Decaiu, pois, o direito da Fazenda Pública efetuar ao aperfeiçoamento do lançamento.

Aliás, se considerarmos ainda a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, poderíamos ainda acrescentar que falece competência às Delegacias



de Julgamento para aperfeiçoamento da exigência inicial, como explicitado no Acórdão número 107-04.028, de 15 de abril de 1997:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – APERFEIÇOAMENTO DA EXIGÊNCIA INICIAL POR DRJ – NULIDADE – A competência atribuída às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, nos termos do artigo 2º da Lei número 8.748/93, não contempla a função de lançamento tributário, nos termos do disposto no artigo 142 do CTN, de modo a alterar a exigência impugnada, aperfeiçoando os termos da exigência inicial, sendo, pois, nulo tal procedimento.

Também o Acórdão número 107-04.098, de 11 de junho de 1997, caminha na mesma direção:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – INOVAÇÃO SEGUIDA DE AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA INICIAL PROCEDIDA POR DRJ – DECADÊNCIA – NULIDADE – A competência atribuída às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, nos termos do disposto no artigo 2º da Lei número 8.748/93, não contempla a função de lançamento tributário, de modo a agravar a exigência impugnada, sob pena de nulidade do ato decisório nos termos do disposto no artigo 59 do Decreto número 70.235/72, sobretudo quando já decaíra o direito de a Fazenda Pública rever ou celebrar o lançamento de ofício”.

Por tudo até aqui exposto, voto no sentido de cancelar o lançamento, quer por omissão e por contradição no enquadramento legal, quer por ausência de previsão legal para a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro, quer porque a exigência relativa ao IRFONTE é decorrência daquela efetuada na



Processo nº. : 10680.010285/93-01
Acórdão nº. : 101-92.261

67

área do IRPJ, quer porque decadente o direito da Fazenda Pública efetuar o aperfeiçoamento do lançamento.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de agosto de 1998



JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Tomei vistas dos presentes autos com o objetivo de verificar, com detalhes, todos os fatos que teriam dado causa ao arbitramento dos lucros submetidos à tributação, em confronto tanto com a legislação de regência, quanto com a jurisprudência firmada por este Colegiado, principalmente.

Cumpre consignar, de plano, que a desclassificação da escrita contábil mantida pela recorrente, com o conseqüente arbitramento dos lucros, ocorreu em razão de haver ocorrido: destruição de livros e documentos em incêndio considerado não acidental, tentativa de dificultar os trabalhos de fiscalização, face ao descumprimento de prazos fixados em intimações e utilização de notas fiscais consideradas inidôneas para dar suporte à apropriação de custos ou despesas.

Está provado que foi recuperada a escrituração dos livros, como também grande parte da escrituração que deu causa aos lançamentos contábeis realizados, para registro das operações ocorridas nos períodos fiscalizados.

Relativamente à diligência levada a efeito, fácil é constatar que:

- i) *não foram respondidos, concreta e objetivamente, aos quesitos 1 e 2, tendo ficado registrado que: "... segundo o contribuinte a escrituração do período de 1988 a 1991..." está contida nos livros apresentados;*
- ii) *para responder ao quarto quesito, a Fiscalização se valeu apenas de informações fornecidas*



pela própria contribuinte, deixando de atestar, objetivamente, o que foi solicitado;

iii) respondendo ao quesito quinto, a Fiscalização simplesmente afirma não haver encontrado “novos elementos” que os levassem a uma mudança de posição;

iv) é certo que, em razão de o levantamento fiscal haver sido efetuado tendo por base amostragem dos lançamentos contábeis realizados, as autoridades diligenciantes sustentaram que a destruição de documentos prejudicou a verificação de interligações entre os assentamentos correspondentes a “numerários em trânsito” e os custos apropriados;

v) sem responder ao quesito número oito, vez que teria sido feita análise da escrituração contábil, a Fiscalização alega que ao invés de apresentar lançamentos relacionados com as obras 549.00 e 507.00, apresenta a contribuinte lançamentos relativos a todas as obras;

vi) concluindo os trabalhos, os diligenciantes concluíram:

“1. o contribuinte recuperou, basicamente, os livros Diário Geral destruídos no incêndio (embora não tenha detalhado os testes a que submeteu a escrituração recuperada em seus resultados), não tendo reconstituído outros livros da escrituração, tais como o RAZORT, nem a documentação que embasa os lançamentos;

2. a conta numerário em trânsito foi efetivamente utilizada sistematicamente para simular pagamento de despesas fictícias, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo ao Auto de Infração;



*3. a falta de obediência, pelo contribuinte, aos ditames da IN 21/79, inviabiliza a verificação do cumprimento dos Arts. 280 e 281 do RIR/80;
4. o contribuinte não dispõe de elementos que permitam apartar os resultados de contratos de curto prazo e longo prazo e mesmo dos de produção em curto e longo prazo, cuja apuração deve ser feita separadamente.”*

Analizadas as peças que compõem o presente processado, pode-se concluir que:

1. as conclusões a que chegou a Fiscalização não dizem respeito, de forma direta, aos fatos ensejadores do arbitramento dos lucros;
2. os valores que deram causa aos diversos registros sobre movimentação de recursos, que poderiam ensejar ou sugerir a ocorrência de fatos juridicamente relevantes, para efeito de incidência de tributos ou contribuições, estão perfeitamente quantificados;
3. concluiu a Fiscalização que: não está comprovada a correta contabilização das operações que teriam dado causa aos recebimentos de numerários (fls. 546); os fatos ensejam a exigência de créditos por omissão de receitas
4. os resultados dos trabalhos realizados por auditoria independente lançam dúvidas sobre as conclusões a que chegou a Fiscalização.

Cumprе ressaltar, por relevante, que a Fiscalização, ao estabelecer o enquadramento legal do fato apurado, invocou o artigo 399, incisos I, III e IV do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº.85.450, de 1980, o que, a meu juízo, é inadmissível, vez que as hipóteses ali contempladas não podem ocorrer simultaneamente, são, na essência, mutuamente excludentes.

Também merece registro o fato consistente em que, após a realização da diligência, como restou evidenciado novo contorno fático e jurídico, à contribuinte foi reaberto prazo para apresentação de nova impugnação (fls. 567), o que se concretizou em 30 de março de 1997. Ora, a introdução de critérios outros na descrição dos fatos implica reconhecer, segundo farta jurisprudência deste Conselho, em novo lançamento tributário, o que só pode ocorrer antes de decorrido o período fixado no artigo 150, parágrafo quarto do CTN.

Vale dizer, a introdução de novos fundamentos jurídicos, alterando substancialmente o lançamento de ofício, anteriormente efetuado, deve ter presente o prazo decadencial de que cuida o parágrafo quarto do artigo 150 do CTN, vez que, conforme reconhecido por este Colegiado, trata-se, no caso, de tributo sujeito a lançamento por homologação.



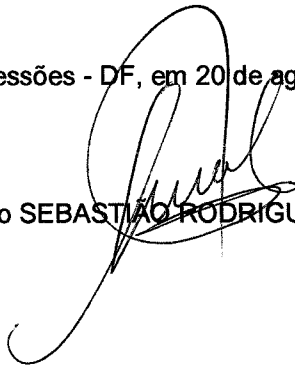
Em síntese: as causas apontadas para embasar a desclassificação da escrita contábil mantida pela recorrente não se verificaram; outros fatos apurados durante a tramitação do processo acabaram por evidenciar que seria perfeitamente factível a aferição dos resultados apurados e declarados; eventuais falhas ou omissões, no máximo, poderiam dar causa à tributação dos valores apurados, vez que identificadas e quantificadas as parcelas correspondentes; a introdução de novos fundamentos jurídicos, além de demonstrar a fragilidade do trabalho realizado, tornou inviável a manutenção do lançamento tributário, por ocorrido após o prazo decadencial.

Diante de tantas falhas e incorreções, entendo que o lançamento tributário sob exame não tem como se sustentar, devendo ser declarado nulo por conter vício insanável.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de agosto de 1998.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL



Processo nº : 10680.010285/93-01

Acórdão nº : 101-92.261

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, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília-DF, em 19 OUT 1998


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 23 OUT 1998


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL