

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

LADS/

PROCESSO Nº : 10680-013.451/95-48 e 10680-002.983/93-33

RECURSO Nº : 111.876 e 112.216

MATÉRIA : IRPJ - EX: DE 1988

RECORRENTE : DRJ EM BELO HORIZONTE - MG.

INTERESSADA : MENDES JÚNIOR S/A.

SESSÃO DE : 22 de agosto de 1996

ACÓRDÃO Nº : 101-90.071

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - OMISSÃO DE RECEITA - Não deve prevalecer a reconstituição da conta "Caixa" quando o fisco retroage apenas as datas de depósitos bancários, deixando de pesquisar as datas efetivas de suprimentos anteriores que deram ensejo aos valores depositados.

OMISSÃO DE RECEITA - "ESTORNOS DE REMESSAS" - Tendo em vista a falta de tipicidade, não se pode tributar como omissão de receitas valores relativos a "estornos de remessa" feitos à débito de Caixa e a crédito de "Numerários em Trânsito", considerando-se como suprimentos de numerário.

LANÇAMENTOS DE ESTORNOS - Os lançamentos feitos na contabilidade devem estar lastreados em documentação hábil, sob pena de impugnação por parte da autoridade lançadora.

GLOSA DE ENCARGOS FINANCEIROS - Indevida a glosa de encargos financeiros, sob a alegação de não utilização imediata por parte da pessoa jurídica.

CUSTOS/DESPESAS NÃO COMPROVADOS - As despesas devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea de tal modo que comprovem não só a necessidade, como, também, a efetividade de que os serviços foram prestados.

PREJUÍZO NA TRANSFERÊNCIA DE BENS ENTRE MATRIZ E FILIAIS E COLIGADAS NO EXTERIOR - Para efeito de apuração de resultado apurado na transferência de bens entre Matriz e filiais e Matriz e coligada, o crédito-prêmio deve integrar as receitas de exportação, mormente quando as receitas de exportação, mormente quando as receitas de exportações para filiais e coligadas são as únicas a integrarem os resultados das operações.

VARIAÇÕES CAMBIAIS - Se a pessoa jurídica não apresenta documentação hábil, acompanhada dos cálculos, justificando a

PROCESSO Nº : 10320-000.036/93-06
ACÓRDÃO Nº : 101-90.071

apropriação de despesa de variação cambial, prevalece a glosa efetuada pelo fisco.

RECEITA LANÇADA INDEVIDAMENTE COMO DESPESA - A apropriação a débito na conta de resultado do exercício de valor que deveria ser creditado, diminui duplamente o lucro sujeito à tributação.

DESPESAS INDEVIDAS E DE SUCURSAIS - O inciso III do artigo 676 do Regulamento aprovado pelo Decreto nr. 85.450/80 não dá suporte ao arbitramento de despesa que, segundo o fisco, seriam relativas a filiais e coligadas no exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela
DRJ EM BELO HORIZONTE - MG.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso e ofício interposto pela autoridade de primeira instância, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM:

17 OUT 1996

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

Processo nº 10680/002.983/93-33

Processo nº 10680/013.451/95-48

Recurso nº: 111.876(voluntário)

Recurso nº: 112.216(de ofício)

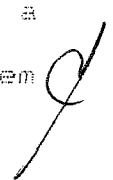
Recorrente/Interessada: MENDES JUNIOR S/A.

Recorrida/Recorrente : DRJ EM BELO HORIZONTE/MG.

Acórdão nº 101-90.071

R E L A T Ó R I O

MENDES JUNIOR S/A, qualificada nos autos, recorre para este Conselho, contra decisão do Sr. Delegado da Receita de Julgamento em Belo Horizonte/MG., que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de fls. 02/11(processo nº 10680/013.451/95-48), lavrado para a cobrança do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica e que descreve as seguintes irregularidades:

- 1-OMISSÃO DE RECEITA/SALDO CREDOR DE CAIXA, apurado a partir de relação elaborada pela empresa com o nome de " Controle de Saldo de Caixa ", confrontada com documentos de saídas efetivas de caixa, em diversos dias do ano de 87, conforme listagem, sendo o maior ocorrido em 12/11/87, pelo valor de CZ\$ 1.616.079.081,93;
 - 2-SUPRIMENTO DE NUMERARIO NAO COMPROVADO, caracterizando omissão de receita pela não comprovação, através de documentação hábil e idônea, da origem e efetiva entrada no Caixa-Matriz-BH, dos recursos registrados como ESTORNO DE REMESSA efetuadas para filiais, conforme relação, sendo que os estornos foram lançados a débito da Conta Caixa-Matriz e a crédito da conta Numerários em
- 

Acórdão nº 101-90.071

Trânsito, lançamento inverso do efetuado quando da remessa, sem nenhuma comprovação documental de tais operações. O procedimento fiscal amparou-se também nas respostas produzidas pela empresa para os Termos de Intimação nº 3 de 23/07/92, número 10 de 27/10/92, reiterado pelos termos de intimação nº 28, item " c " de 17/02/93 e nº 30, item 01 a 03, de 18/02/93, cujos esclarecimentos não são claros, sendo, inclusive, conflitantes quanto a existência ou não de memórias envolvendo as transferências (remessas) e os respectivos estornos, sendo que o valor dos suprimimentos alcançou a importância de CZ\$ 12.592.144.746,21, no exercício de 1988;

3-ESTORNO DE RECEITA DE VARIAÇÃO CAMBIAL, registrada em março de 1987 a débito da conta 4215.002 -- Receita de Variações Cambiais, no valor de CZ\$ 228.911.956,98 que, embora intimada (termo nº 38, de 23/03/93), a empresa não logrou fazê-lo com documentos hábeis e idôneos;

4-GLOSA DE DESPESA DE ENCARGO FINANCEIRO, tendo em vista que, durante o ano de 1987, a empresa recorreu constantemente ao mercado financeiro, obtendo empréstimos para capital de giro e, no entanto, retinha, sem justificativa lógica, o recurso obtido por alguns dias em seu poder, pagando diariamente altos custos financeiros, caracterizando, assim, a liberalidade da empresa e tornando indedutíveis os valores pagos, no total de CZ\$ 125.313.771,71, no exercício de 1988;

5-CUSTOS NÃO COMPROVADOS, lançados a título de Serviços Vendidos, por não terem sido comprovados, através de documentação hábil, a efetiva prestação de serviços e seu efetivo pagamento.

Acórdão nº 101-90.071

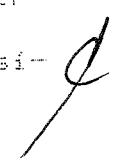
conforme termos de intimação nºs. 01, 02, 03 e 04 e Termo de Verificação Fiscal anexo, no exercício de 1988, no valor de CZ\$ 2.561.685.538,50;

6-GLOSA DE RESULTADO NEGATIVO(PREJUÍZO) apurado pelo contribuinte nas "vendas" de bens a sua sucursais(filiais) no exterior, e que indevidamente reduziu o resultado, passível de tributação, de suas atividades no País, conforme quadro demonstrativo nº 3, no exercício de 1988, perfazendo CZ\$ 1.614.101,04;

7-GLOSA DE RESULTADO NEGATIVO(PREJUÍZO)<fin> apurado pelo contribuinte, decorrente dos encargos financeiros calculados sobre os valores mantidos em contas correntes com suas sucursais(filiais no exterior), como se negócios de mútuo fossem, que indevidamente reduziu o resultado, passível de tributação, de suas atividades no País, conforme demonstrativo nº 4, alcançando CZ\$ 206.899.811,45, no exercício de 1988;

8-RECEITA DE VARIAÇÃO CAMBIAL de março de 1987, devida sobre o saldo devedor da conta corrente nº 1515.001.00882 - MJICO - FOLHA DE PGTO/ENCARGOS SOCIAIS - SIFAO/RIO EUFRATES(CÓPIAS DE MICROFICHAS AS FLS. ?), no valor de CZ\$ 100.147.058,70, lançado de forma indevida, ou seja, lançada a débito e não a crédito na conta 4215.002 - "RECEITAS/DESPESAS FINANCEIRAS MJICO - VARIAÇÃO CAMBIAL", conforme BAC nº 999091 de 30/04/87 às fls. 875/876 do Livro Diário nº 160/2, que ora se retifica, adicionando-o ao lucro real em dobro: CZ\$ 200.294.117,40;

9-GLOSA DE CUSTO EXCEDENTE A RECEITA obita pelo contribuinte na venda de bens a sua controlada no exterior "Mendes Junior International Company", que indevidamente reduziu o resultado, passível



vel de tributação, de suas atividades no País, conforme quadro demonstrativo 5, no total de CZ\$ 2.968.143,93;

10-GLOSA DE DESPESAS DAS SUCURSAIS, relativamente a despesas comuns da infra-estrutura montada e mantida no Brasil, pela Mendes Junior S/A, para dar suporte técnico-administrativo/gerencial/jurídico a toda e qualquer atividade econômica por ela desenvolvida, quer no País, quer no exterior, pertinente a sucursais(filiais no exterior), que indevidamente reduziu o resultado, passível de tributação de suas atividades desenvolvidas no Brasil, conforme quadro demonstrativo 6, perfazendo CZ\$ 914.714.600,00;

11-GLOSA DE DESPESAS DA "MJICO", relativamente a parcela das despesas comuns oriundas da infra-estrutura montada e mantida pela Mendes Junior S/A., no Brasil, para dar suporte a toda e qualquer atividade econômica por ela desenvolvida, quer no País, quer no exterior, pertinente aos serviços "gratuitos" prestados pela Mendes Junior S/A. a empresa estrangeira do Grupo "Mendes Junior International Company - MJICO", que indevidamente reduziu o resultado, passível de tributação, de suas atividades no País, conforme quadro demonstrativo 7, no total de CZ\$ 3.053.224.380,00;

Constam do processo nº 10680/002.983/93-33(recurso nº 112.216) os seguintes elementos:

1-Controle do saldo de Caixa(fls. 14 a 34) que, sinteticamente, leio em plenário;

2-Demonstrativos nº 01 e 02(fls. 35/36) e explicação dos critérios utilizados(fls. 37) para a glosa de encargo financeiro;

3-Demonstrativo nº 03, concernente a resultado da "venda" de bens às sucursais(fls. 38/39);

4-Demonstrativo nº 04(fls. 41/42), relativo a resultado negativo decorrente dos encargos financeiros calculados sobre contas correntes mantidos entre Matrix no Brasil e sucursais no exterior como se "negócios de mútuo" fossem;

5-Demonstrativo nº 05(fls.43 a 45), relativo a resultado da "venda" de bens à controlada no exterior;

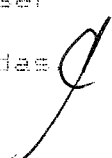
6-Demonstrativo nº 06(fls. 46 a 51), relativo à apuração das "despesas comuns" pertinente às sucursais;

7-Demonstrativo nº 07(fls. 56 a 65), relativo à apuração da parcela de despesas comuns pertinente aos serviços técnicos-administrativo/gerencial/jurídico prestado pela Mendes Junior S/A à empresa estrangeira Mendes Junior International Company, a título gratuito;

8- Termo de Verificação Fiscal às fls. 66, em que o fisco registra que:

"1-A empresa Mendes Junior S.A. mantinha obras em andamento em quase todo o território nacional;

2-Através dos Termos de Intimação nºs. 12 e 18, lavrados em 04.11.92 e 09.12.92, respectivamente, e Termos nºs. 26 e 27, lavrados em 05.02.93, a empresa Mendes Junior S.A. foi intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços efetuada pelas empresas ali indicadas.



Acórdão nº 101-90.071

Solicitou-se, ainda, a apresentação das Notas Fiscais correspondentes aos serviços prestados, como também, a comprovação de seu efetivo pagamento.

Para algumas das empresas a solicitação foi específica para valores determinados, conforme consta daqueles termos. A empresa tomou ciência das intimações na data de suas lavraturas. Em resposta, DDC's nºs. 01, 02, e 03, não foram apresentados pela empresa documentos hábeis que comprovassem a efetiva prestação daqueles serviços. Para muitas das empresas indicadas, inclusive, não foram apresentadas nenhuma documentação entre aquelas solicitadas".

- 9- Relações nºs. 1 a 5 (fls. 67 a 83) de custos não comprovados;
- 10- Cópia da declaração de rendimentos e demonstrativos (exercício de 1988) - fls. 86 a 99 - houve inversão na numeração das páginas 97 e 99);
- 11- cópias de balancetes - fls. 100 a 135 e de outras rubricas contábeis - fls. 136 a 159;
- 12- Termos de Intimação nºs. 1 e 2 (fls. 160 a 165) em que são solicitados diversos elementos (alguns lido em plenário), cujas respostas (acompanhadas de documentos e demonstrativos) encontram-se as fls. 166 a 369 e que são comentadas em plenário;
- 13- Termo de Intimação nº 03 (fls. 371/372), lido em plenário, com respostas às fls. 372 a 428 (acompanhadas de documentos e demons-

trativos) que ora se comenta;

14-Termos de intimação nºs. 04, 05, 06, 07 e 07/A, solicitando a apresentação de microfichas e de BACs - fls. 429 a 468;

15-Termo de Intimação nº 08(fls. 469 a 472) e respostas às fls. 473 a 786 que ora se comenta;

16-Termo de Intimação nº 09, solicitando apresentação de microfichas e BAC's(fls. 787/789), resposta a fls. seguinte;

17-Termo de Intimação nº 10(fls. 791/793), resposta e documentos às fls. 794 a 1049, suscito comentário feito em plenário;

18- Termo de Intimação nºs 11, solicitando notas fiscais, com-provação de prestação de serviços e de pagamentos(fls. 1050), resposta às fls. seguinte;

19- Termo de Intimação nº 12, solicitando todas as notas fiscais dos anos de 1987 a 1991, comprovação de prestação de serviços e pagamentos efetuados a diversas empresas(fls. 1052 a 1053), resposta às fls. 1054 a 1069), comentário em plenário;

20-Termos de Intimação nº 13 e 14(fls. 1070 a 1074), resposta às fls. 1075;

21-Termos de Intimação nºs.15 e 16(fls. 1076 a 1082), acompanhada de Controle de Saldo de Caixa - fls. 1083 a 1170, com resposta da empresa de fls. 1171 a 1267, inclusive reconstituição de "Controle de Saldo de Caixa"(fls. 1178 a 1198), comentário em plenário;

22-Termo de Apreensão de boletins de caixa, fitas de máquinas autenticadoras e fichas-caixa recibementos(fls. 1268), relação de suprimentos ao caixa via contas bancárias(fls. 1269/1270), cópias de boletins de caixa(fls. 1271 a 1309), Termo de Libera-

ção/Devolução de Documentos(fls. 1310);

23- Termos de Intimação nºs. 17, 18 e 19(fls. 1311 a 1324), resposta às fls. 1326;

24- Termo de Intimação nº 20(fls. 1326 a 1336), resposta às fls. 1337 a 1340(comentários em plenário);

25- Termo de Intimação nº 21(fls. 1341 a 1353), resposta às fls. 1354 a 1357);

25- Termos de Intimação nº 22 e 23(fls. 1358 a 1364), resposta a fls. 1365;

26- Termos de Intimação nºs. 24, 25 e 26(fls. 1366 a 1378), resposta parcial às fls. 1379;

27- Termo de Intimação nº 27(fls. 1380), respostas às fls. 1381 a 1384;

28- Termo de Intimação nº 28(fls. 1385), respostas e cópias de documentos às fls. 1387 a 1401;

29- Termo de Intimação nº 29(fls. 1402 a 1403), com resposta a fls. 1403(parte);

30- Termo de Intimação nº 30, acompanhada de anexos 1 a 4(fls. 1405 a 1424) e cópias de diversos documentos(1425 a 2436), resposta às fls. 2438 a 2462), comentários em plenário;

31- Termo de Intimação nº 31, acompanhado de relação(fls. 2463 a 2466) e de cópias de documentos(fls. 2467 a 2593), com resposta, acompanhada de fichas contábeis(fls. 2594 a 2641) - comentários em plenário;

32- Termo de Intimação, datado de 08/03/93, solicitando cópias de cheques administrativos(fls. 2642/2644), com resposta às fls. 2645/2646 e documentos de fls. 2647 a 2708;

33- Termos de Intimação nº 32 e 33(fls.2709/2711), solicitando documentação, resposta às fls. 2712, acompanhada de Controle de Saldo de Caixa(fls.2713 a 2723) e de fichas contábeis(fls. 2724 a 2738);

34-Termo de Intimação nº 35, solicitando notas fiscais e comprovantes(fls. 2739 a 2741), resposta às fls. 2742;

35- Termo de Intimação nº 36(fls. 2743), resposta acompanhada de documentos às fls. 2744 a 2753;

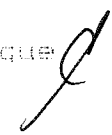
36- Termo de Intimação nº 37(fls. 2754/2755), resposta às fls. 2756;

37- Termo de Intimação nº 38(fls. 2757), resposta às fls. 2758, acompanhada de cópias de documentos(fls. 2759 a 2908);

Na impugnação apresentada(fls. 2916/2891-proc. 10680.002.983/93-33), a empresa argumentou, em síntese, que:

a) o fisco mostrou total desconsideração com as explicações e documentação apresentadas, adotando como lema " em dúvida, contra o contribuinte, pró-fisco", inobservando o disposto no artigo 112 do CTN;

b) mantém escrituração de forma a atender a legislação comercial e fiscal, sendo certo que eventuais erros não podem e não são relevantes, pois, se assim o fossem, seriam identificados e objeto de notas explicativas e ou ressalvas no parecer de auditores independentes, não sendo crível que de uma receita de Cz\$ 27.405.638.000,00, os auditores fiscais tenham chegado a uma base de cálculo de Cz\$ 21.503.850.249,15, o que denota total absurdo, mormente se considerarmos as margens de lucro do setor, consoante publicações especializadas, sendo relevante aduzir que



se tivesse seu lucro arbitrado este alcançaria Cz\$ 8.222.007 mil;

c) a glosa relativa a saldo credor de caixa é completamente improcedente, partindo de um raciocínio simplista como se a impugnante fosse uma empresa comercial com grande movimentação de entradas e saídas de caixa e que manipulasse as saídas(créditos) de acordo com as entradas(débitos), de forma a não apresentar saldos credores e, assim, "por essa lógica, teria receitas não registradas como tal, mas utilizaria os recursos em pagamentos de despesas e/ou depósitos, via caixa, só os registrando, porém, em dias posteriores, quando o saldo devedor da conta caixa permitisse", ou seja, "concluíram tratar-se de "caixa dois", o que é impensável - seja pelo aspecto de controle interno, seja pela significância do valor de cada fatura - em um empresa do porte da impugnante", sendo relevante notar que:

c.1) "o "saldo credor" do dia 12/11/87, objeto da glosa, apareceu em razão da reclassificação que fizeram os auditores com base na chegada da data de saída(créditos de caixa) contida nos documentos, "vis-a-vis" a data do boletim de caixa;

c.2) no dia 16/11/87 houve um boletim com recebimentos que totalizaram CZ\$ 1.545.518.486,24, dentre os quais, cheques que somavam CZ\$ 1.616.203.686,77(folha 2399, volume 05, Af-IRPJ);

c.3) no dia 17/11/87, o boletim de caixa apresentou pagamentos de CZ\$ 1.863.195.167,13, entre eles um depósito de CZ\$ 1.616.203.686,77, valor esse correspondente ao depósito dos cheques entrados no caixa do dia anterior(folha 2401, volume 05



Acórdão nº 101-90.071

do AI-IRPJ):

c.4) Ocorre, porém, que a data efetiva do depósito é 12/11/87 (folha 2476, volume 05, AI-IRPJ), o que justificou a reclassificação feita pelos auditores fiscais, para aquele dia, da saída do caixa, sem contudo, reclassificarem a entrada, o que seria lógico, já que se tratava de uma saída (depósito) de valores perfeitamente identificados e inter-relacionados (fls. 2645 a 2654 do volume 06, AI-IRPJ);

c.5) conclusão, a lógica dos auditores ficou prejudicada, porque, se há um depósito em determinado dia, e se esse depósito corresponde a recebimentos efetivamente registrados no boletim de caixa do dia anterior, a reclassificação de um implica na do outro, sob pena de transformar a lógica em sofisma, dando origem a um suposto saldo credor que, evidentemente, não existiu;

c.6) desnecessária qualquer argumentação quanto a tipificação legal da glosa, na medida em que a questão é fática, originada por erro na feitura do boletim de caixa, e, como se comprova pelos citados boletins, oriunda de um sofisma;

d) relativamente à Omissão de Receita - Numerários em Trânsito, esclarece que:

d.1) é uma empreiteira com obras espalhadas por todo o Brasil, sendo que cada obra possui, dentre outras, as atividades de tesouraria com recebimentos e pagamentos como em qualquer empresa;

d.2) o caixa-matriz faz os suprimentos normais de caixa e debita uma conta de "numerários em trânsito", até que a

Acórdão nº 101-90.071

obra efetue os pagamentos e, obviamente, os informe para que se possa creditar essa mesma conta;

d.3) assim, a conta de numerário em trânsito nada mais é do que uma conta de caixa específica aguardando os comprovantes que justifiquem os pagamentos a ela relativos;

d.4) a adoção desse procedimento permitia que a conta caixa registrasse apenas os valores em tesouraria cujos documentos comprovassem cada item de forma seletiva. A conta de numerários em trânsito, portanto, registrava os valores em processo de pagamento pendentes de seus respectivos documentos;

d.5) conclui-se que essa conta tem a mesma natureza da conta caixa, ou seja, representa igualmente disponibilidade da empresa, tendo como função assegurar o controle interno e segregar a movimentação de recursos da conta caixa, ressaltando-se que o procedimento privilegiava o controle interno da impugnante, não representando alteração da sua disponibilidade;

d.6) a capitulação legal não se presta à espécie (arts. 154, 157, 167, 168, 173 e 181 do RIR/80), pois nem mesmo o artigo 181 tipifica a hipótese arrolada pelo fisco: Ele não possui o condão de transformar estorno de lançamento em receita omitida;

e) em 31 de março de 1993 os exatores deram recebimento na resposta do Termo de Intimação nº 38 - item 1, acompanhado de cópia dos Razões de 1986 (BAC nº 999292), bem como cópias das folhas 0777 e 0778 do Livro Diário de 1987, comprovando a contabilização do estorno da **variação cambial passiva** - incorretamente lançada como ativa em 1986 - através do BAC 999.017, documentos de fls. 2.757 e 2.764, sendo importante assinalar que " o



Acórdão nº 101-90.071

cálculo da variação cambial não se comprova com "documentos hábeis e idôneos", sendo o resultado de operações aritméticas tendentes a demonstrar a paridade de moedas, tendo a autuada, no prazo assinalado pelo Termo nº 38, atendido à intimação e fornecido a documentação pertinente, ratificando os critérios de apuração da variação cambial, conforme resposta formulada para o termo de intimação nº 30, item 06, tratandose de simples estorno promovido com a intenção de ajustar patrimonialmente o balanço, sem causar qualquer prejuízo ao erário público;

f) a glosa de despesa de encargo financeiro é absolutamente improcedente, eis que:

f.1) nenhum dos dispositivos citados enquadra o suposto ilícito, não representando qualquer comportamento antijurídico;

f.2) "dinheiro parado no banco, cheque guardado no cofre, dinheiro debaixo do colchão são hipóteses de incompetência na gestão financeira e, como sabido, modalidades que não representam fato gerador de obrigação tributária;

g) relativamente à glosa de custos não comprovados esclarece que:

g.1) "é usual, no negócio da impugnante, a participação de duas ou mais sociedades, em consórcio, em determinadas concorrências, geralmente naquelas de maior porte," formalizandose "um contrato, onde estabelecem as condições gerais do negócio e pactuam que, se vencedores, formarão uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, chamada operadora/gereciadora, tudo perfeitamente consoante com as exigências do clien-



te", residindo a "necessidade de tal criação no fato de a obra contratada ser uma, não se podendo dividi-la em proporções matemáticas", "daí a necessidade da criação de novas sociedades(Construtora Xingó, Valongo e Portopar) que equacionem essas questões", o que acarreta custos adicionais, burocracia e uma série de outros transtornos, "sendo criadas, única e exclusivamente, para viabilizar um negócio que, findo, ocasionará sua extinção";

g.2) " essas empresas operadoras contrataram com suas " empresas-mãe" a operação e gerenciamento do negócio e, por conseguinte, faturam, contra elas os serviços prestados em conformidade com o contrato, em condições de comutatividade, ou seja, realizam um operação comercial normal";

g.3) " a glosa questiona "documentação hábil e evidência da prestação do serviço", " não atacou o contrato, sequer se lhe apontou qualquer vício e, bem assim às faturas correspondentes. Como então colocar em suspeição a documentação?"

g.4) os contratos são perfeitamente lícitos e inatacáveis;

g.5) apresentou contratos e suas faturas(fls. 01 a 29, 35 a 65 e 66 a 94 - Anexo I), invertendo, pois, o ônus da prova;

g.6) "quanto à evidência da prestação dos serviços, não se pode, em sã consciência, exigir prova da impugnante, a uma, por que subjetiva, carecedora de inspeção física, que os Auditores Fiscais podem(e devem) fazer por eles próprios; a duas, na medida em que, sendo as empresas operadores legalmente constituídas e registradas no Ministério da Fazenda, com objeto

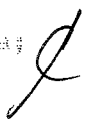


social preciso e claro, milita a seu favor a presunção "juris tantum" de que, realmente, prestaram os serviços constantes de seus objetos";

g.6) "demais disso, todas as três empresas aqui questionadas operam e gerenciam obras contratadas pelas suas controladoras com entidades governamentais, tornando a evidência da prestação do serviço pública e notória";

g.7) "quanto aos demais valores contratados com empresas não ligadas, descarece maiores considerações", já que são "empresas legalmente constituídas, registradas no CGC, com salários fiscais autorizados pelos órgãos públicos competentes e que forneceram faturas, notas fiscais e outros documentos à impugnante (fls. 102 a 327 do anexo 1; 01 a 265 do anexo 2 e 256 a 459 do anexo 3), não tendo a impugnante a obrigação de investigar seus fornecedores a fim de determinar se este ou aquele está cumprindo adequadamente suas obrigações fiscais";

g.8) "os custos apurados pela impugnante, conforme as avaliações de serviços de folhas 01 a 253 do anexo 3, glosados ao argumento de falta de contrato, nota fiscal, etc., demonstram, mais uma vez, a descon sideração do auditor para com as normas fiscais peculiares à impugnante, sendo que esses custos foram apurados baseados em laudo técnico, previsto no parágrafo 12 do artigo 10 do Decreto-lei nº 1592/77, matriz legal da letra "b" do parágrafo único do art. 260 do RIR/80", ficando evidente que o fisco não atentou para o critério de apuração específico para contratos de longo prazo, sendo certo que nenhuma das parcelas pode ser objeto de glosa;



h) quanto à glosa de "prejuízo/sucursais/vendas - Cz\$ 1.614.101,04:

h.1) a legislação elencada no auto de infração é totalmente inadequada demonstrando despreparo técnico;

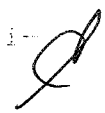
h.2) tratando-se de exportação de bens e de serviços para prestação de serviços de engenharia no exterior, a legislação fiscal a ser aplicada é a prevista no Decreto-lei nº 1.633/78;

h.3) obteve da Cacex o direito de usufruir de crédito-prêmio e, assim, os bens que eram beneficiados com o crédito prêmio poderiam ser exportados por valores inferiores aos seus custos, eis que receberiam o devido subsídio financeiro/fiscal, previsto no art. 12 do referido diploma legal, efazendo a margem de lucro ou mesmo repondo seus custos;

h.4) " se a receita das vendas de bens para as sucursais do Paraguai e da Colômbia geraram uma receita de Cz\$ 9.740.556,10, no total, somado com a receita das vendas para o Iraque, para as obras da MJICO, as exportações montaram em CZ\$ 250.287.198,68" e "sobre estas exportações a autuada exportadora foi beneficiada com o crédito prêmio de exportação, totalizando Cz\$ 18.861.872,00", sendo fácil comprovar que auferiu o ganho líquido de Cz\$ 14.279.827,68, demonstrado (fls. 2955);

h.5) o prejuízo de Cz\$ 4.582.244,97 foi amplamente compensado com o subsídio do crédito prêmio de IPI e prêmio sobre saque de exportação no valor de Cz\$ 18.861.872,00, recebido pela exportadora;

h.6) não pode a autoridade fiscal eleger uma determi-



nada exportação, para apurar o resultado entre receita e o custo da operação analisada, individualmente, ou de um determinado período;

h.7: "no ano de 1987 as obras do Grupo Mendes Junior no exterior, em sua maioria, estavam em seu final - Colômbia, Paraguai e Mauritânia - e outras semi-paralisadas, como as em execução no Iraque, Obviamente, por essas razões, as receitas são menores e às vezes chegavam a ser inferiores ao custo, deixando a impressão, ao aqodado, de prejuízos para a exportadora", no caso, entretanto, restou comprovado que não houve prejuízo;

i) quanto à glosa de resultado negativo(prejuízo) - Cz\$ 206.899.811,45:

i.1) " o lançamento fiscal não obedeceu as prescrições do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, eis que foi impreciso ao tipificar a legislação do IRPJ ofendida", sendo dispositivos inadequados, dificultando a defesa da autuada, pois nenhum deles obsta excluir do lucro líquido, para apurar o lucro real, a variação cambial, quando devedora em contas-correntes mantidos com suas sucursais/filiais no exterior, sendo importante aduzir que o PN 23/83 não é lei, apenas interpreta o artigo 21 do DL 2065/83;

j) quanto à glosa da Receita de Variação Cambial - Cz\$ 200.294.117,40 esclarece que, em março de 1987, contabilizou uma receita de variação cambial devida sobre o saldo devedor da conta corrente no valor de Cz\$ 100.147.058,70, a débito da conta 4215.002, quando deveria creditar esta mesma conta, entretanto, não se justifica o lançamento em dobro;



l) relativamente à glosa de custo excedente à receita - Cz# 2.968.148,93, "o procedimento simplista da fiscalização denota desconhecimento da legislação fiscal, concernente à proteção das exportações brasileiras de serviços", sendo que o suposto prejuízo não representa 1,3% do valor da operação, entretanto, como demonstrado no item 07, também, neste item, não houve prejuízo;

m) quanto à glosa de despesas das sucursais:

m.1) na realidade, os auditores fizeram um arbitramento (demonstrativo 7, folhas 56 a 65), com base exclusivamente nos artigos 676 e 678 e seus incisos, sendo que os demais artigos não se aplicam à espécie, sendo relevante notar os limites estabelecidos no parágrafo 2º do art. 678;

m.2) a referida limitação nada mais é do que presunção "iuris tantum", em favor do contribuinte, que só poderá ser elidida por prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão, resultando, nula, a tentativa de inversão do ônus da prova;

m.3) "como bem demonstrou, não incorreu em custos que fossem atinentes a filial, sucursal ou empresa no exterior, pela simples razão de, no período questionado, ter apresentado prejuízo fiscal. Ora, tendo prejuízo, de que lhe serviriam estas despesas, se não representariam redução do imposto de renda no Brasil e, ao contrário, aumentariam o imposto de renda no exterior?";

m.4) "existe um princípio fundamental em contabilidade de que não há receita sem custo e vice-versa", não autorizando o fisco a glosar despesas quando supostamente não existir uma



Acórdão nº 101-90.071

receita tributável correspondente;

m.5) "teve o cuidado de considerar todos os custos incorridos no Brasil relativos às atividades no exterior, indedutíveis, no quadro 11, linha 76, na declaração do IRPJ" (fls. 67 a 68 do AI, volume I), no valor de Cz\$ 67.417.737,00;

m.6) é impensável e inadmissível realizar uma obra no exterior sem a menor estrutura local, sendo preciso montar uma infraestrutura local composta de advogados, contadores, consultores externos e demais funcionários, sem o que não pod operar e sequer assinar contrato;

n) se, por absurdo, permanecer alguma parcela, protesta no sentido de que sejam considerados os prejuízos fiscais compensáveis, até o montante do valor então apurado, para tanto, pede juntada das cópias de folhas do LALUR onde se encontram registrados ditos prejuízos;

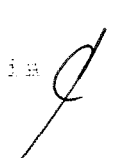
o) requer perícia técnica, apresentando os quesitos, reservando-se a oportuna indicação de perito assistente.

Na informação de fls. 3009 a 3011, acompanhada dos documentos de fls. 3012 a 3094 lida em plenário, a autuante propõe que "seja integralmente mantido o item 3 do Auto de Infração e exigido o crédito tributário dele decorrente"

Documentos anexados de fls. 3095 a 3260, com despacho as fls. 3261 - requisições de cópias de cheques e respectivas respostas dos estabelecimentos bancários.

De fls. 3263 a 3270, formulários relativos à compensação de prejuízos fiscais.

A decisão monocrática manteve parcialmente a exigência



Acórdão nº 101-90.071

fiscal, estando ementada da seguinte forma:

"IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS - PESSOA
JURIDICA

OMISSÃO DE RECEITAS

O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de receita.

SUPRIMENTO DE NUMERARIO NÃO COMPROVADO

Deverá ser comprovada através de documentação hábil e idônea, a origem e efetiva entrada no "Caixa-matriz" da empresa dos recursos registrados como estorno de remessa, os quais se revestiram, no caso analisado, das características de suprimento de numerários.

DESPESA/CUSTO INDEDUTIVEL

Uma vez não comprovado que houve contabilização a maior, em ano-base anterior, de receita de variação cambial, procede a glosa do estorno levado a débito de conta de resultado.

GLOSA DE DESPESAS DE ENCARGOS FINANCEIROS

O fato de a empresa captar recursos no mercado e não utilizá-los imediatamente, por si só, não pode resultar em glosa do respectivo encargo financeiro, sem que antes se analise o contexto no qual se insere tal procedimento.

CUSTOS NÃO COMPROVADOS

Acórdão nº 101-90.071

Para ser considerado dedutível na apuração do lucro real, torna-se imprescindível a comprovação, através de documentação hábil e idônea, da efetividade da prestação dos serviços e do seu efetivo pagamento.

PREJUÍZOS NAS TRANSFERÊNCIAS DE BENS

Inadmissíveis as deduções de prejuízos decorrentes de transferências de bens entre setores da própria empresa, assim como entre empresas do mesmo grupo.

RESULTADO NEGATIVO RELATIVO A VARIAÇÃO CAMBIAL

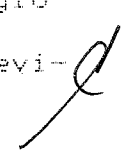
A falta de apresentação de documentação hábil e idônea que deu suporte à apropriação de encargos de variação cambial, enseja a glosa da importância deduzida do lucro líquido do exercício.

RECEITA DE VARIAÇÃO CAMBIAL

A receita de variação cambial contabilizada a débito da conta de resultado, ao invés de a crédito da mesma conta, diminui duplamente o lucro líquido do exercício.

GLOSA DE DESPESAS INDEVIDAS E DAS SUCURSAIS

A falta de apresentação de provas no sentido de evidenciar que o empreendimento executado no exterior possui infraestrutura suficiente e capaz de gerir o negócio, proporciona a glosa de parcela de despesas que reduziu indevi-



Acórdão nº 101-90.071

damente o resultado das atividades desenvolvidas no território nacional."

Os fundamentos legais da decisão recorrida encontram-se às fls. 3.286 a 3329, sendo feita a leitura em plenário.

A autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício para este Colegiado relativamente à parcela do crédito tributário que foi exonerada.

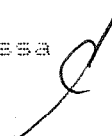
Inconformada com a decisão de primeiro grau, a empresa recorreu para este Colegiado (petitório de fls. 148 a 197 - proc. 10680/013.451/95-48), reiterando os argumentos apresentados na fase impugnativa e aduzindo, em síntese, que:

a) sendo a prova pericial imprescindível para a elucidação dos fatos, nula é a decisão recorrida que indeferiu o pedido de perícia, afrontando a Constituição Federal e os mais coezinhos princípios de Direito;

b) nulo, também, é o Auto de Infração por apoiar-se em dispositivos genéricos e ainda, por não observar o disposto no artigo 112 do CTN;

c) a decisão recorrida adotou de forma aleatória o valor de Cz\$ 1.610.630.858,91, "que não é o menor nem o maior valor havido presumidamente como saldo credor de caixa", inobservando princípios basilares do nosso ordenamento jurídico, sendo relevante notar que o suposto maior saldo credor de caixa ocorrido em 12/11/87, pelo valor de Cz\$ 1.616.079.081,93, foi devidamente contestado e comprovado a sua inexistência;

d) a suposta omissão de receita por estorno de remessa



Acórdão nº 101-90.071

não encontra guarida nos dispositivos enfocados no Auto de Infração;

e) o estorno de receita de variação cambial, no valor de Cz\$ 228.911.956,98, está devidamente comprovada, como, aliás, esclareceu na impugnação;

f) este Conselho deve manter a exclusão da base tributável, no valor de Cz\$ 125.313.771,71, relativa à glosa de despesa de encargo financeiro, tendo em vista os argumentos apresentados na fase impugnativa;

g) também não pode prosperar, tendo em vista as provas e argumentos já apresentados, a glosa relativa a custos não comprovados, no valor de Cz\$ 2.561.685.538,50;

h) do mesmo modo não deve prevalecer a glosa, no valor de Cz\$ 1.614.101,04, relativa a prejuízo/sucursais/vendas, tendo em vista os argumentos apresentados na impugnação e reiterados no recurso, o mesmo ocorrendo relativamente ao valor de Cz\$ 206.899.811,45(glosa de resultado negativo) e com os demais valores glosados pelo fisco;

i) consoante demonstrativo(fls. 195/196), suportados por fls. do Lalur, a recorrente possui para compensar o montante de prejuízos fiscais de Cz\$ 17.792.973.267,22 e não Cz\$ 16.326.984.686,51;

j) consoante entendimento manso e pacífico do Conselho de Contribuintes não deve incidir a TRD no período.

Nas Contra-Razões apresentadas(fls. 219/221), a Doute Procuradoria da Fazenda Nacional argumentou, resumidamente, que:

a) o recurso apresentado é intempestivo;



b) não existiu qualquer ofensa ao direito ao contraditório e à ampla defesa;

c) "pelos próprios termos utilizados pela recorrente, a escrituração foi mantida com "vícios insanáveis", "erros", "deficiências" e "fraude" (também por aqui não se justificando qualquer perícia contábil, a qual apenas iria reproduzir os mesmos e equivocados atos e lançamentos);

d) "a existência de lucro efetivo contrariando os resultados matemáticos apresentados, havendo discordância apenas em relação ao "quantum";

e) sendo a Lei nº 8.218/91 norma interpretativa, a TR/TRD é devida a partir de 02/91.

é o relatório.



Processo nº 10680/013.451/95-48

Processo nº 10680/002.983/93-33

Acórdão nº 101-90.071

V O T O

Conselheiro Jezer de Oliveira Candido, relator.

A recorrente tomou ciência da decisão de primeira instância no dia 21 de setembro de 1995 (AR de fls. 143), quinta-feira, apresentando o recurso voluntário no dia 23 de outubro de 1995, segunda-feira. Considerando que o trigésimo dia de contagem do prazo caiu em um sábado (21/10/95), o recurso voluntário apresentado é tempestivo.

Por sua vez, o recurso de ofício preenche as condições de admissibilidade.

Portanto, tomo conhecimento dos recursos voluntário e de ofício.

Em preliminar, insurge-se a recorrente contra a decisão recorrida e o Auto de Infração, quer em razão de ter sido indeferido o pedido de perícia, quer por serem genéricos os dispositivos utilizados para tipificação do lançamento fiscal, quer em virtude de não ter sido observado o princípio expressamente consignado no artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Como bem acentuou a própria recorrente é mister que a perícia seja imprescindível ao esclarecimento do fato para que a sua negativa implique em nulidade do ato praticado pela autoridade administrativa. Não é o que entendo que tenha ocorrido no caso em julgamento.



Se atentarmos para a leitura do relatório, no curso da ação fiscal, a recorrente foi intimada diversas vezes a prestar esclarecimentos e a apresentar documentos. O fisco elaborou diversos demonstrativos e termos, propiciando, destarte, inúmeras possibilidades de apresentação de provas.

Da mesma forma, argumentos e provas poderiam ser apresentados nas fases impugnativa e recursal.

Não creio imprescindível a perícia no presente caso, pois entendo que, independente dela, o sujeito passivo teve amplas possibilidades de refutar as irregularidades apontadas na peça vestibular e apresentar provas capazes de ilidir o lançamento fiscal.

Do mesmo modo, se as irregularidades estão descritas de forma clara, não vejo como declarar nulo o lançamento em virtude de imperfeições no enquadramento legal. Aliás, este entendimento vem sendo reiteradamente adotado por este Colegiado.

Relativamente ao artigo 112 do Código Tributário Nacional não comungo da idéia da recorrente: o fato de interpretar-se a lei tributária de maneira menos favorável ao acusado não implica na nulidade do ato.

Rejeito, portanto, as preliminares suscitadas.

No mérito, diversas são as questões submetidas à apreciação deste Colegiado, a saber:

1-SALDO CREDOR DE CAIXA

O fisco reconstituiu a conta Caixa da recorrente, relativamente ao ano de 1987, alocando as saídas nas datas em que foram efetivados diversos depósitos bancários que, conforme se

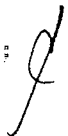
depreende pelas provas acostadas ao processo, tiveram os lançamentos contábeis feitos intempestivamente.

Deve ser ressaltado que nenhum valor foi "retirado" da Conta Caixa, mas, simplesmente, adequado às datas respectivas dos depósitos.

Na intimação de fls. 2463(Termo de Intimação nº 31), o fisco intimou a empresa a "*justificar cada um dos lançamentos constantes da relação de cheques administrativos/depósitos bancários anexa, informando o destino dos cheques administrativos emitidos e identificando a origem dos recursos utilizados para os respectivos depósitos*".

Na relação de fls. 2464/2466 foram arrolados diversos valores e datas.

As fichas contábeis e depósitos bancários de fls. 2467/2482, dá uma exata dimensão da presente situação, qual seja:

1. as fichas contábeis de fls. 2467 retratam lançamentos, no dia 25.05.87, no valor de Cz\$ 88.000.000,00, a débito e a crédito de Caixa Central e a crédito e a débito de contas bancárias, enquanto que o depósito bancário de fls. 2468, do mesmo valor, data de 11.05.87;
 2. as fichas contábeis de fls. 2469 traduzem lançamentos, nos dias 09.09.87 e 10.09.87, o primeiro a débito de Caixa Central e a crédito de contas bancárias; o segundo a crédito de Caixa Central e a débito de contas bancárias, ambos de valores iguais; os depósitos bancários relativos(fl.s. 2470) foram feitos em data anterior, qual seja: 04.09.87;
- 

esta sistemática se repete com diversos outros valores e datas (fls. 2471 a 2482);

Nota-se, pois, que, efetivamente, existe uma defasagem entre os lançamentos e as datas efetivas, entretanto, não resta qualquer dúvida (as fichas contábeis e os demais valores comprovados e aceitos pela autoridade julgadora conduzem a tal entendimento) de que os suprimentos de caixa, ou seja, os lançamentos a débito de Caixa Central e a crédito de Contas Bancárias são anteriores às saídas de Caixa (lançamentos inversos) e estão vinculados.

O fisco retroagiu as datas dos lançamentos de saída de Caixa (depósitos bancários), não o fazendo, entretanto, relativamente às entradas (suprimentos de caixa).

Se o fisco e autoridade julgadora de primeira instância entendem que não estão devidamente comprovados os suprimentos (que, na verdade, deram suporte aos depósitos bancários), estes valores simplesmente deveriam ser retirados do caixa. Se o fisco considerou-os existentes (já que permaneceram no caixa nas datas originais) é lógico e de boa técnica que, pelo menos, acompanhem os depósitos a eles relativo, o que, em outras palavras, significa dizer que não haveria reflexo no saldo de caixa.

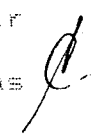
Ademais, releva notar que, dos diversos valores arrolados às fls. 2594 a 2597 (Resposta ao Termo de Intimação nº 31), a recorrente comprovou a grande maioria, restando, na verdade, incomprovadas, quatro importâncias (de acordo com a própria autoridade julgadora de primeira instância), qual sejam: Cz\$ 88.000.000,00 (11/05/87); Cz\$ 89.419.218,00 (23/10/87); Cz\$ 1.053.351.790,

00(27.11.87) e Cz\$ 1.610.836.188,00(23/12/87).

Por sua vez, a recorrente alegara que os valores tinham como origem cheques administrativos cujos números não conseguira identificar, o que, aconteceu com outros valores em que o próprio fisco conseguiu confirmação junto a estabelecimento bancário.

Aliás, o banco não confirmou a inexistência dos cheques, informando que "lamentavelmente não os localizamos em nossos arquivos, solicitamos que V.Sas. nos forneçam maiores detalhes dos mesmos e sejam confirmadas as datas de emissão para viabilizarmos novas buscas.

Ora, se considerarmos que os cheques administrativos foram emitidos em datas anteriores às dos depósitos(veja-se, por exemplo: depósitos de 04.09.87, nos valores de Cz\$ 437.781.930, Cz\$ 401.527.930, Cz\$ 285.648.220 e 464.428.030, cujos cheques foram emitidos em 02.09.87 e a contabilização se deu em 09.09.87 e 10.09.87 - fls.2469, 2470, 2651 e 2652; de 21.10.87, no valor de Cz\$ 342.635.039, cheque emitido em 19.10.87 e a contabilização somente em 23.10.87 e 26.10.87 - fls. 2471, 2472 e 2653; depósitos de 12.11.87, nos valores de Cz\$ 514.865.865, Cz\$ 98.678.476, Cz\$ 441.955.725 e Cz\$ 560.636.160, cujos cheques foram emitidos em 10.11.87 e a contabilização somente em 16.11.87 e 17.11.87 - fls. 2475, 2476, 2653 e 2654) e que os depósitos cujos valores dos suprimentos foram considerados não comprovados pelo fisco datam de 23/10/87(Cz\$ 89.419.218), 27/11/87(Cz\$ 1.053.351.790) e 23/12/87(Cz\$ 1.610.836.188) é mister concluir que, como na intimação formulada ao banco(fl.s. 2642 a 2644), as



datas ali arroladas foram 26/10/87, 30/11/87 e 29/12/87, a pesquisa bancária pode ter sido prejudicada, pois todas as datas que constaram da intimação são posteriores às datas dos respectivos depósitos.

Outro ponto que merece comentário é que, após obter a resposta de fls. 2594 a 2597 e as fichas contábeis de fls. 2598 a 2641, ao Termo de Intimação nº 31 (fls. 2463), o fisco intimou o Banco Real a prestar informações sobre inúmeros cheques administrativos (trinta e cinco, mais precisamente), não solicitando, entretanto, qualquer esclarecimento sobre o empréstimo de Cz\$ 88.000.000, nem sobre a possível existência de cheque administrativo de tal valor.

Não resta a menor dúvida de que as informações sobre liberações de empréstimo e de emissões de cheques administrativos devem ser obtidas junto ao estabelecimento bancário.

Ressalte-se que, de todos os valores arrolados, após a decisão de primeira instância, restaram não comprovadas apenas quatro importâncias (é bom repetir: os suprimentos não foram considerados não comprovados, pois os valores a eles relativos não foram retirados do caixa. As datas dos suprimentos é que permaneceram as mesmas que constaram da contabilidade, ou seja, alocaram as datas dos respectivos depósitos bancários, mas os suprimentos que lhes deram lastro permaneceram nas datas em que foram contabilizados).

Considerando que na grande maioria dos casos detectados ocorreram suprimentos em datas anteriores aos depósitos bancários e que o fisco não questionou a efetividade dos valores

supridos, é lógico concluir que é duvidosa a afirmação fiscal da ocorrência de saldos credores de caixa, mormente quando ficou patenteado nos autos que o trabalho fiscal deu ênfase às datas dos depósitos bancários, sem desenvolver um maior aprofundamento quanto às datas dos valores que supriram o caixa e que, na verdade, pelo acontecido com diversos outros valores, a direção que se tem é a de que os suprimentos antecedem aos depósitos bancários e, assim sendo, os saldos credores de caixa inexistiram.

Por sua vez, o auto de infração descreve a infração como "omissão de receita operacional, caracterizada pelo saldo credor de caixa, apurado a partir da relação elaborada pela empresa com o nome de "controle de saldo de caixa", confrontada com documentos de saídas efetivas de caixa. Foram apurados saldos credores de caixa em diversos dias do ano de 87, conforme listagem anexa, sendo o maior ocorrido em 12/11/87, pelo valor de Cz\$ 1.616.079.081,93"

Como já se sabe, a autoridade julgadora de primeira instância, após minuciosa análise dos documentos anexados às fls. 2654 a 2708, concluiu pela comprovação de diversos saldos credores, inclusive aquele que seria o maior saldo credor, assim se manifestando sobre o ajuste de Cz\$ 1.616.136.226,77:

"As fls. 2597 o contribuinte informa que tal valor é oriundo de cheques administrativos, cujos números não conseguiu identificar.

Segundo informação obtida junto ao Banco Real nas fls. 2.645, bem como anotações constantes

dos versos das cópias dos cheque administrativos abaixo, constata-se que os mesmos possuem origens justificadas e se destinaram aos mesmos valores creditados na mesma data em conta corrente do favorecido (segue relação de cheques, valores e origens).

Conforme se pode verificar às fls. 2.475, os valores em referência foram contabilizados também em data posterior, ou seja, 16/11/87, ao invés de 12/11/87, data dos respectivos saques.

Assim, tornam-se necessários os ajustes, também em 12/11/87, dos mesmos valores a débito da conta em referência, procedimento esse não adotado pela fiscalização quando da elaboração do anexo de fls. 32.

Portanto, inexistem saldos credores nas datas de 12/11/87 e 13/11/87"

Nota-se, portanto, que o que seria o maior saldo credor estaria justificado pela recorrente ainda no curso da ação fiscal, pois já era do conhecimento da autoridade lançadora, não só a resposta formulada pela recorrente ao Termo de Intimação nº 31, como também a informação prestada pelo estabelecimento bancário. Idêntica situação repetiu-se com diversas outras importâncias que foram excluídas do trabalho fiscal, o que levou a autoridade julgadora de primeira instância apontar novamente os

saldos credores(fls. 3294).

O fisco sequer justificou porque não aceitara alguns valores constantes da resposta ao Termo de Intimação acima mencionado.

Fica evidente que o Auto de Infração não descreveu com detalhes e clareza a infração que estava sendo imputada à recorrente, não apontando, como feito na decisão recorrida, os motivos pelos quais os ajustes estavam sendo feitos na conta Caixa.

Tendo em vista tudo o que foi exposto, entendo que deva ser dado provimento ao recurso neste item, excluindo de tributação a importância de Cz\$ 1.610.630.858,91.

2-SUPRIMENTOS DE NUMERARIO NÃO COMPROVADO

A peça vestibular descreve a infração da seguinte forma:

"Omissão de Receita caracterizada pela não comprovação através documentação hábil e idônea, da origem e efetiva entrada no Caixa-Matriz-BH, dos recursos registrados como ESTORNO DE REMESSA efetuadas para filiais, conforme relação de fls.....

O estorno de referidas remessas foi contabilizado a débito da Conta CAIXA-MATRIZ e a crédito da conta NUMERARIOS EM TRANSITO, lançamento inverso do efetuado quando da remessá, sem nenhuma comprovação documental de tais operações.



O procedimento fiscal ampara-se também nas respostas produzidas pela empresa para os Termos de Intimação nº 09 de 23/07/92, nº 10 de 27/10/92; reiterado pelos Termos de Intimação nº 28, item " c " de 17/02/93 e nº 30, item 01 a 03, de 18/02/93, cujos esclarecimentos não são claros, sendo, inclusive, conflitantes quanto a existência ou não de memórias envolvendo as transferências(remessas) e os respectivos estornos.

Enquadramento Legal

Artigos 154, 157, 165, 168, 179, 181, 387 inciso II do RIR/80."

A análise da descrição dos fatos nos levar a formular algumas questões, tais como:

a) o fisco considerou não comprovadas a origem e a efetiva entrega dos recursos registrados como estorno de remessa, como se trata de valores que transitaram pela conta de NUMERARIOS EM TRANSITO que, por sua vez recebera "suprimentos" do CAIXA-MATRIZ, é de se perguntar: não existiram os "recursos" que foram creditados ao Caixa-Matriz e debitados a NUMERARIO EM TRANSITO, ou eles efetivamente existiram e não retornaram ao Caixa-Matriz? Neste último caso, os recursos que o fisco entendeu como suprimentos de numerário são outros e não aqueles debitados ao Caixa-Matriz?

b) estaria o fisco considerando não comprovados ambos

os lançamentos? Assim sendo, não ocorreram as saídas do Caixa-Matriz, mas ocorreram as entradas(estornos)?

Note-se que para cada hipótese formulada, os reflexos fiscais podem ser distintos, como por exemplo:

a) se não ocorreram as saídas do Caixa-Matriz e não ocorreram os retornos(estornos), não há reflexo fiscal;

b) se ocorreram as saídas do Caixa-Matriz e ocorreram os retornos(estorno), não há reflexo fiscal;

c) se não ocorreram as saídas do Caixa-Matriz e ocorreram os retornos(estornos), os lançamentos de estornos podem ter servido a encobrir omissão de receitas;

d) se ocorreram as saídas do Caixa-Matriz, mas não ocorreram os retornos(estornos), é porque ocorreram pagamentos não contabilizados: pagamentos a beneficiários não identificados, distribuição de lucros, enfim os valores que saíram do Caixa-Matriz foram desviados da contabilidade.

Na intimação de fls. 1405/1407, o fisco intimou a recorrente a:

"01-Sobre Numerários em Trânsito saídos dos 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 1111.001.00101) com destino ao escritório do Rio de Janeiro("Numerários em Trânsito" - código contá-

bil 1121.002);

b) que tipo de transação essa operação acoberta, já que sistematicamente volumosos recursos saem do Caixa Matriz/BH - Tesouraria com destino ao escritório do Rio de Janeiro, lá não chegam, e só após 24 horas mínimas, "retornam" ao Caixa Matriz/BH-Tesouraria como "estorno" da operação inicial?

c) onde esses recursos ficam nesse lapso de tempo entre sua saída e seu "retorno" ao Caixa Matriz/BH-Tesouraria?

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 02, contabilmente oriundos dos "Numerários em Trânsito" remetidos ao caixa do escritório no Rio de Janeiro, em data anterior, agora "estornados";

Notar-se, portanto, que o fisco - a teor da intimação acima mencionada - veja-se expressões tais como "saíram", "saem" e "lá não chegam" - considerou que ocorreram as saídas do Caixa-Matriz, como, também, que ocorreram entradas (sob a denominação de "estornos de remessa"), mas que estas não foram feitas com

os recursos que "saíram" do Caixa-Matriz, pois, se assim não fôsse, não haveria razão para considerar tais valores como "suprimentos de numerário" cuja origem e a efetiva entrega não teriam sido comprovadas.

Ora, com a devida vênia, nesta hipótese, caberia ao fisco comprovar que os recursos que "saíram" do Caixa-Matriz tiveram destino diverso daquele que constou na escrita contábil da recorrente (estorno de remessa), ou seja, que ocorreram pagamentos não contabilizados (quem sabe, pagamentos a terceiros, distribuição de valores a sócios, etc) ou que os recursos que "entraram" no Caixa-Matriz tiveram origem em fonte diversa.

Aliás, se atentarmos para diligências realizadas junto a estabelecimentos bancários, trazidas aos autos apenas em 16 de novembro de 1993, ou seja, meses após a efetivação do lançamento, parece que a segunda hipótese foi a escolhida pelo fisco, o que fica configurado quando os autuantes dizem *"juntamos às fls. 3095 a 3260, os Termos de Intimação, e respectivas respostas, lavrados nas diligências realizadas, junto ao banco, e que se referem ao item 1.2 do Auto de Infração (Numerários em Trânsito). Note-se que nas respostas fornecidas, fica comprovado que a autuada costumava depositar em suas contas bancárias, cheques de sua própria emissão, nominais a terceiros, porém endossados, para voltarem às próprias contas de origem"*. e a autoridade recorrida (fls. 107/108) usa como fundamento para manutenção da exigência a existência de cheques emitidos pela recorrente, nominais a terceiros, por estes endossados e depositados na própria conta da emitente, aduzindo em seu decisório *"o que descarta de*

vez a possibilidade das respectivas quantias serem originárias do alegado "reembolso".

Entretanto, não foi apontada, nem comprovada, qualquer vinculação dos fatos apontados (cheques nominativos a terceiros depositados na conta da recorrente) com os valores tributados no Auto de Infração.

Não resta a menor dúvida que a escrita contábil da recorrente apresenta diversas falhas e contradições, entretanto, se o próprio fisco considerou-a boa para a apuração do lucro real, não vejo como presumir omissão de receita sem que seja feita a devida comprovação dos fatos.

Por outro, se considerarmos que não ocorreram as "entradas" no Caixa-Matriz, intituladas de "estornos de remessa" (hipótese incompatível com o enquadramento legal pretendido), ou seja, os débitos foram fictícios, os valores deveriam ser retirados do Caixa (já que nele não entraram), pesquisando-se a existência de possíveis saldos credores (além de aprofundar a ação fiscal para saber-se o "destino" dos recursos que saíram do Caixa-Matriz).

Finalmente, cabe tecer algumas considerações sobre o enquadramento legal, objeto de contestação por parte da recorrente.

Dispõe o artigo 181, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80:

"Art. 181 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro ele-

mento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 3º, e Decreto-lei nº 1.648/78, art. 12, II)"

A simples leitura do dispositivo que deu embasamento ao lançamento fiscal, nos conduz ao entendimento de que a hipótese aplica-se somente aos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, o que, data vênica, não se coaduna com a hipótese vertente.

Não se amoldando os fatos à hipótese prevista em lei, não vejo como acolher ao enquadramento legal pretendido pelo fisco, mesmo porque trata-se de presunção legal e que, portanto, deve seguir estritamente os termos traçados pelo legislador tributário.

O princípio da tipicidade fechada repele inteiramente interpretação que alargue o alcance da hipótese de incidência prevista em lei.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso neste item, excluindo de tributação a importância de Cr\$

12.592.144.746,21.

3-GLOSA DE ESTORNO DE RECEITA DE VARIAÇÃO CAMBIAL

Descreve a peça vestibular que "a empresa registrou em março de 1987, a débito da Conta nº 4215.002 - RECEITA DE VARIAÇÕES CAMBIAIS" o valor de Cr\$ 228.911.956,98, historiando tal fato como "estorno de receitas do ano-base de 1986", não logrando comprovar de forma inequívoca tal lançamento, através de documentos hábeis e idôneos.

Na peça impugnatória, a empresa alega que, em 31 de março de 1993, "os exatores deram recebimento na resposta do Termo de Intimação nº 38 - item 1, acompanhado de cópias dos razãoes de 1986(BAC nº 999292), bem como cópias das folhas 0777 e 0778 do Livro Diário de 1987, comprovando a contabilização da variação cambial Passiva - incorretamente lançada como Ativa em 1986 - através do BAC 999.017, documentos de folhas 2757 e 2784, inclusas no presente processo", aduzindo que "o cálculo de variação cambial não se comprova com "documentos hábeis e idôneos", mas que "é o resultado de operações algébricas.

A resposta dada pela recorrente ao Termo de Intimação nº 38, item 1(fls. 2758) foi a seguinte:

" Em atendimento à solicitação do presente termo, de apresentação de "toda a documentação hábil e idônea que comprove o estorno de receitas de variação cambial" esclarecemos que o BAC nº 999017, de 31/01/87, juntamente com as respectivas memórias de cálculo da variação

cambial, correspondente, calculada em dez/86, não pode ser localizado e refere-se àqueles incluídos na resposta ao Termo de Intimação nº 23, de 04/02/93.

Outrossim, esclarecemos que os critérios de apuração da variação cambial em contas-correntes com Sucursais, no exterior, encontra-se descrito na resposta ao Termo de Intimação nº 30, item 06.

Anexo estamos apresentando cópias dos razão das contas, base 31/12/86, que demonstram a contabilização do BAC nº 999.292, estornado em 1987, através do BAC nº 999.017. Conforme entendimentos mantidos com os Auditores Fiscais, será preparado cálculo, tentativo, com base nos razão ora apresentados com o objetivo de demonstrar a adequacidade ou não dos lançamentos efetuados".

A resposta quanto aos critérios de apuração da variação cambial foi a de que "A Mendes Junior S/A adota o procedimento de registrar em conta-corrente, todas as transações efetuadas com suas sucursais no exterior e atualizá-las monetariamente, a débito ou a crédito do resultado de cada período, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e os preceitos da Lei 6.404/76."

Após consultar a resposta da recorrente e os "documentos" 

Acórdão nº 101-90.071

tos" por ela apresentados ao fisco, constatamos que, efetivamente, nada do que alega ficou devidamente comprovado.

Aliás, até o presente momento, não vejo nos autos " o cálculo tentativo, com base nos razões" que seria apresentado.

Não se pode aceitar que a recorrente faça estorno de uma receita, sem que demonstre e comprove os motivos de tal procedimento.

Meras alegações, desprovidas de provas, não são suficientes para ilidir o procedimento fiscal, razão pela qual deve permanecer incólume o lançamento neste item.

4-GLOSA DE DESPESAS DE ENCARGOS FINANCEIROS

Trata-se de matéria excluída de tributação pela decisão de primeira instância que, segundo penso, não merece reparo.

O fisco entendeu como desnecessárias despesas com encargos financeiros, relativos a empréstimos obtidos, no período em que, injustificadamente, ficaram retidos.

Ora, não existe na lei, nem na doutrina ou na jurisprudência, nada que determine a aplicação imediata de empréstimos obtidos.

Aliás, adotar tal comportamento seria uma invasão descabida na gestão de negócios privados.

A decisão recorrida bem acentuou que "não ficou claro que, no período de tempo em que tal recurso ficou retido pela empresa, os mesmos foram repassados a terceiros e/ou a empresas ligadas, não observando as devidas proporções com relação aos repasses dos seus custos financeiros".

A própria descrição dos fatos demonstra a pretensão in-



gerência fiscal em negócios privados: "durante o ano de 1987, a empresa recorreu constantemente ao mercado financeiro, obtendo empréstimos para Capital de Giro. No entanto, retinha, sem justificativa lógica, o recurso obtido por alguns dias em seu poder, pagando diariamente altos custos financeiros, conforme constatado em relação aos empréstimos obtidos junto ao Banco Real S.A., caracterizando, assim, a liberalidade da empresa....".

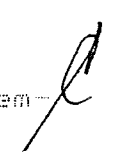
Não vejo, pois, como dar guarida a pretensão fiscal, razão pela qual o recurso de ofício interposto neste item deve ser negado.

5-CUSTOS NÃO COMPROVADOS

O fisco efetuou "glosa de valores lançados a título de custos de serviços vendidos, por não terem sido comprovados, através de documentação hábil, a efetiva prestação de serviços e seu efetivo pagamento, conforme termos de intimação números 12, 18, 26 e 27 e "relação de notas fiscais" números 01, 02, 03 e 04 e Termo de Verificação Fiscal anexo", alcançando a importância de Cz\$ 2.561.685.538,50.

No Termo de Intimação nº 12(fls. 0152), o fisco intimou a recorrente a apresentar: todas as notas fiscais do período-base de 1987, 1988, 1989, 1990 e 1991 referente a cada empresa relacionada(23 empresas); elementos que comprovem a efetiva prestação de serviços e/ou vendas de mercadorias realizadas por estas empresas, através de contratos, medições, conhecimentos de transporte, etc.. e comprovação dos pagamentos efetuados a estas empresas, através de cópias de cheques.

Nas várias respostas feitas(fls. 1054 a 1069), a em-



presa relacionou cópias de faturas, cópias de fichas contábeis, cópias de notas fiscais, cópias de diversos contratos, medições de serviços, cópias de cheques, cópias de duplicatas.

No Termo de Intimação nº 18(fls. 1316), a mesma solicitação foi feita em relação a outras oito empresas.

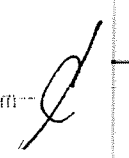
No Termo de Intimação nº 26(fls. 1368), o fisco solicitou a apresentação de: notas fiscais emitidas a partir de avaliações de serviços(anexo I) e de notas promissórias e nota de débito(anexo III) e de elementos que comprovem a efetiva prestação de serviços e/ou vendas de mercadorias das empresas relacionadas nos anexos I a III(fls. 1369 a 1378). Resposta parcial às fls. 1379.

No Termo de Intimação nº 27(fls. 1380), solicitação de idêntico teor, relativamente a quatro outras empresas, com resposta às fls. 1381 a 1384).

A glosa está centrada, portanto, na falta de comprovação com documentação hábil, da efetiva prestação de serviço e seu efetivo pagamento.

De antemão é preciso ficar registrado que não houve qualquer diligência fiscal com a finalidade de apurar quer a idoneidade dos documentos apresentados pela empresa para comprovação(notas fiscais, faturas, duplicatas, etc..), quer a existência de direito ou de fato das empresas prestadoras de serviços ou se as mesmas apresentavam capacidade para desenvolver as atividades arroladas no documentário fiscal(estrutura física, mão de obra especializada, etc..).

Não houve, portanto, qualquer diligência junto às em-



presas prestadoras de serviços, sequer para verificar a contrapartida dos serviços prestados e dos pagamentos a eles relativos.

Assim sendo, a análise do presente item deve ficar restrita aos documentos arrolados no processo, considerando-se como existentes e idôneas as empresas prestadoras dos serviços.

A abordagem do presente tema cinge-se ao que seria serviço efetivamente prestado e pagamento comprovado.

Nada havendo que indique ou prove que a empresa prestadora do serviço não tinha condições para prestá-lo a análise deve ser feita de acordo com o documentário apresentado. Assim, se o serviço está devidamente discriminado no documentário fiscal ou ainda corroborado por avaliações ou medições ou disposições contratuais e se tem relação com a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, a dedutibilidade da despesa deve prevalecer.

Por outro lado, é preciso levar em consideração que o parágrafo primeiro do artigo 191 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, coerentemente com o regime de competência, dispõe que "são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa", o que, nos leva a concluir, que a prova do efetivo pagamento não é condição essencial à dedutibilidade da despesa, a não ser naqueles casos em que a legislação fiscal expressamente o requeira, o que, com a devida vênia, não é o caso presente.

Há que se ter em mente, ainda, que o pagamento pode ser feito de diversas maneiras: em espécie, em cheques, através

de depósitos bancários, ordens de pagamentos, débitos em conta-corrente, etc., não podendo o fisco, sem a devida prova em contrário, refutar quaisquer das formas de pagamento acima mencionadas.

De outro modo, para certos tipos de prestação de serviços, quando a nota fiscal apresenta discriminação genérica, o sujeito passivo deve complementar com informações adicionais de tal modo que se possa aquilatar se se tratam efetivamente de despesas pertinentes à atividade empresarial desenvolvida (serviços de informática, cursos de preparação de mão de obra, assessoria, consultoria, etc...).

Compulsando, pois, a documentação acostada aos autos, entendo que:

a) não está devidamente comprovada a efetividade da prestação de serviços das Construtoras Xingó, Valongo e Portopar, eis que as faturas de serviços não se fazem acompanhar dos boletins de apuração dos custos incorridos, o que não se coaduna com as disposições das cláusulas contratuais (fls. 30 a 35 e 95 a 101 do anexo 1);

b) os documentos de fls. 103, 105, 107, 108, 112, 114, 116, 118, 120, 122, 124, 126, 128, 130, 133, 135 e 137, corroborados por duplicatas com quitações e contrato, comprovam a importância de Cz\$ 43.432.200,00 que deve ser deduzida do valor de Cz\$ 5.610.148,00 já considerado em primeira instância, excluindo-se, portanto, Cz\$ 37.822.052,00;

c) está comprovada a importância de Cz\$ 2.502.792,00 (fls. 146)



Acórdão nº 101-90.071

d) os documentos de fls. 110, 157, 159, 161, 163, 165, 167, 169, 171, 173, 175, 177, 178, 181v, 182, 185, 187, 189, 191, 193, 197, 199, 200, 203, 205, 208, 210, 212, 214, 216, 218, 220, 222, 224, 226, 228, 230, 232, 236, 238, 240, 242, 244 e 246, aliados aos contratos de fls. 249 a 270, comprovam o valor de Cz\$ 321.375.000,00 que, deduzido de Cz\$ 2.298.000,00 considerado em primeira instância, importa em deduzir da tributação Cz\$ 319.076.400,00;

e) as notas fiscais de fls. 271, 277 e 284, discriminam devidamente os serviços prestados e, aliadas a duplicatas e medição de serviços, comprovam a importância de Cz\$ 775.567,57, o mesmo ocorrendo, relativamente às notas fiscais de fls. 295, 301 e 309, aliadas a medições, recibos de caução e cópias de cheques, no total de Cz\$ 1.788.664,57;

f) as notas fiscais de fls. 318 e 324, aliadas a duplicatas e medição de serviço dá suporte a despesa de Cz\$ 27.717.896,29;

g) os documentos de fls. 01, 09, 14, 26, 35, 38, 45, 52, 53, 57, 64, 72, 80, 82, 88, 101, 112, 122, 138, 139, 140, 150, 154, 159, 163, 171, 176, 180, 194, 227, 228, 229, 231, 233, 236, 247, 248, 260, 261, 262, do anexo 2, aliados a cópias de cheques, recibos, duplicatas e avaliações, comprovam a importância de Cz\$ 63.058.544,57;

h) os documentos de fls. 01 a 255 do Anexo 3 estão desacompanhados de comprovantes emitidos por terceiros, não sendo acolhidos;

i) os serviços de treinamento de recursos humanos não

Acórdão nº 101-90.071

se fazem acompanhar de informações necessárias a efetiva avaliação da necessidade e pertinência com as atividades da empresa(fls. 255 a 291), o mesmo ocorrendo com os documentos de fls. 294, 296, 300, 301, 305, 313, 319, 327, 331, 336, 338, 339, 340, 345, 346, 347, 349, 351, 353, 354, 355, quer por falta de maior detalhamento, quer pela ausência de contrato a que se refere os históricos dos documentos;

j) os documentos de fls. 297, 298, 299, 356, 357, 364, 367, 373, 374, 379, 380, 387, 396, 397, 400, 401, 408, 412, 427, 434 do anexo 3, considerados os recibos, avaliações, duplicatas, notas de débito, etc, comprovam a importância de Cz\$ 73.567.351, 97.

Assim sendo, entendo que deva ser excluída de tributação a importância de Cz\$ 528.003.927,19.

6-GLOSA DE PREJUÍZO/SUCURSAIS/VENDAS

O Auto de Infração descreve "glosa de resultado negativo(prejuízo) apurado pelo contribuinte nas "vendas" de bens as suas sucursais(filiais) no exterior, e que indevidamente reduziu o resultado, passível de tributação, de suas atividades no País, conforme Quadro Demonstrativo nº 03", alcançando Cz\$ 1.614.101,04.

O Quadro Demonstrativo nº 03, dividido em duas partes(fls. 38 e fls. 39 e 40), aponta os resultados obtidos nas sucursais do Paraguai e da Colombia(positivo, no primeiro país, negativo no outro e, no total, acusa prejuízo de Cz\$ 1.614.101,04) e aponta um espécie de roteiro(fls. 33 e 40), para receita(1) e custo(2) que procuramos trazer à lide:



Para Receita:

1. Termo de Intimação nº 02, item 05: "comprovar, com documentação hábil e idônea, as receitas de exportação incentivada, declaradas no Quadro 10, item 01, das respectivas declarações rendimentos, conf. abaixo... exercício de 1988, ano-base de 1987... Cz\$ 250.287.198". (fls. 161)
2. Resposta às fls. 190, discriminando receitas de vendas ao exterior, da Mendes Junior Internacional Co. (Cz\$ 240.546.642,58), Sucursal Paraguai (Cz\$ 9.086.071,49) e Sucursal Colombia (Cz\$ 654.484,61).
3. Termo de Intimação nº 06, item 06: "identificar todos os projetos realizados no exterior, no período compreendido entre 01/JAN/87 a 31/DEZ/89, inclusive de assistência técnica, destacando códigos contábeis, datas de início e término, nome do contratante, receita/custo/despesa por ano, de cada projeto;"
4. Resposta às fls. 191/192, discriminando Receita e Custos/Despesas;
5. Balancete de todos os níveis às fls. 125;
6. Memória da Declaração de Rendimentos, elaborada pelo contribuinte (fls. 97/99);
7. No item 1, do quadro 10, da Declaração de Rendimentos (fls. 87), acusa uma receita da exportação incentivada de Cz\$ 250.287.198 e um prêmio de saque a exportação de Cz\$ 18.861.872.
8. Receita Não Sujeita à tributação, por se tratar de transações entre estabelecimentos da mesma empresa;

Para o custo

1. Resposta ao Termo de Intimação nº 2, item 06, às fls. 191 e

192;

2. Custo das vendas para o exterior- fls. 111;

3. Natureza dos Gastos por Conta Contábil da conta 001.3122 - Custos das Vendas no Exterior - fls. 143 e 144;

4. Memória da Declaração de Rendimentos - às fls. 98;

5. Item 75 do quadro 11, da declaração de rendimentos(fl. 87);

Várias reintimações foram formuladas pelo fisco que, com base nas informações prestadas pela recorrente, efetuou o lançamento fiscal.

Na verdade, como bem acentuou a autoridade julgadora de primeira instância, " o fato de tais transações envolverem estabelecimentos da mesma empresa, a receita e o respectivo custo não podem interferir no resultado que serviu de base para a tributação do imposto de renda."

Aliás, a própria recorrente confirma que as transações foram feita entre estabelecimentos da mesma empresa quando diz: *"ora, se a receita das " exportações " de bens para as sucursais do Paraguai e da Colômbia geraram uma receita de Cz\$ 9.740.556,10, no total, somado com a receita das " exportações" para as obras no Iraque, as exportações montaram em Cz\$ 250.287.198,68"*, aduzindo que, *"sobre estas a ora Recorrente, exportadora, foi beneficiada com o crédito prêmio de exportação, totalizando Cz\$ 18.861.872,00"*, daí concluindo que auferiu um ganho líquido de Cz\$ 14.279.627,68, não tendo razão de ser a tributação pretendida pelo fisco.

Na verdade, a recorrente, em momento algum, demonstrou que o crédito-prêmio de exportação tenha qualquer relação com os

projetos de suas sucursais, nada constando dos autos que vincule a concessão do crédito-prêmio às exportações de bens para as sucursais do Paraguai e da Colômbia, ou ainda, para Mendes Junior Internacional Co.

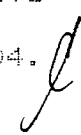
Entretanto, observando-se o Quadro 10 da Declaração de Rendimentos, dele extraímos que a receita de exportação alcançou Cz\$ 250.287.198,00 e a análise dos Quadros 03 e 05, esclarece que está composta da seguinte forma:

Mendes Junior International Co.....	Cz\$ 240.546.642,58
Sucursal Paraguai.....	Cz\$ 9.086.071,49
Sucursal Colômbia.....	Cz\$ 654.484,61

Ora, não se pode negar que o crédito prêmio esteja vinculado às exportações efetuadas pela recorrente, como, também, que compôs o resultado do exercício e, assim, entendo que deva ser considerado seu valor para efeito de apuração de lucro ou prejuízo, eis que tanto as sucursais como a controlada, não se pode negar, concorreram para que as exportações fossem realizadas.

Por outro lado, entendo que imperfeições no enquadramento legal não invalidam o procedimento fiscal, tendo em vista que a descrição dos fatos e as intimações formuladas no curso da ação fiscal deram um perfeita visão da matéria tributada, ensejando, destarte, que a recorrente tivessem ampla possibilidade de defesa.

Por todo o exposto, entendo que deva ser acolhida a pretensão da recorrente, razão pela qual deve ser excluída de tributação a importância de Cz\$ 1.614.101,04.



7-GLOSA DE RESULTADO NEGATIVO (PREJUÍZO)

Foi efetuada a glosa da importância de Cz\$ 206.899.811,45, considerada indedutível por tratar-se de encargos financeiros calculados sobre valores mantidos em contas correntes entre Matriz no Brasil e sucursais no exterior, como se negócios de mútuo fossem.

Através do item 06 do Termo de Intimação nº 30 (fls. 1406), a recorrente foi intimada a "justificar a razão e identificar as bases de cálculo e respectiva legislação embasadora, dos lançamentos contábeis abaixo":

a) débito - 3213.002 - despesas financeiras - variação cambial; crédito - 4213.002 - C/C Filiais/Sucursais - Sucursal Colômbia..Cz\$ 82.157.384,93

b) débito - 1513.041 - C/C Filiais/Sucursais - Sucursal Colômbia; crédito - 4213.002 - Receitas Financeiras - Variação Cambial...Cz\$ 141.168.876,13.

Em resposta, a recorrente informou que:

a)" adota o procedimento de registrar em conta-corrente, todas as transações efetuadas com suas sucursais no exterior e atualizá-las monetariamente, a débito ou a crédito do resultado de cada período-base..."

b) " os lançamentos contábeis indicados no Termo, conforme cópias das folhas nºs. 291 e 1074, do Diário, anexas referem-se a BAC's (nºs. CON222 997386) incluídos no Termo de Intimação nº 23, não localizados e, conseqüentemente, com as respectivas memórias de cálculo que os suportaram. O procedimento normalmente adotado pela empresa, na atualização de tais registros,

envolve lançamentos diários e as respectivas taxas de câmbio da moeda de origem (país da sucursal) para a moeda nacional, via dólar americano;

c) "por oportuno, há que se ressaltar que as sucursais no exterior, têm características de empresas ligadas que, perante a legislação do imposto de renda sujeitavam, à época, suas contas correntes (mútuo) à apuração de, no mínimo, correção monetária sobre os valores movimentados e sua consequente tributação na mutuante (DL 2065). Os valores em questão geraram uma receita financeira, naquele período de \$ 59.011.491,20".

O fato é que, até o momento, a recorrente não demonstrou a que se refere tal "passivo", não comprovando valores, nem apresentando memória de cálculo que demonstrasse e desse apoio aos valores contabilizados e que, afinal, reduziram o lucro sujeito à tributação.

É certo que as dívidas e os créditos em moeda estrangeira devem ser atualizados na contabilidade, mas, para tanto, é mister comprovar a existência do direito ou da obrigação e elaborar minuta de cálculo que comprove o valor a ser apropriado à conta de resultado, como contrapartida à atualização da obrigação ou do direito.

No presente caso, a recorrente limitou-se a meras alegações, não trazendo à colação elementos que comprovasse quer a existência do mútuo, quer minuta de cálculo que desse embasamento aos valores apropriados a resultado do exercício.

Quanto à alegação de que "não é fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza a "perda" da dispo-

nibilidade econômica ou jurídica, de proventos de qualquer natureza, assim entendidas "as reduções" patrimoniais", é preciso que seja configurada a "perda" e que esta seja dedutível, para que a mesma seja redutora do resultado sujeito ao crivo do tributo.

Não se pode admitir que a recorrente efetue lançamentos contábeis que não estejam respaldos em dados concretos e comprovados com documentação idônea.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso neste item.

B-RECEITA DE VARIAÇÃO CAMBIAL

No mês de março de 1987, a recorrente lançou a importância de Cz\$ 100.147.058,70 a débito da Conta de Receitas Financeiras - Variação Cambial, quando, na realidade, deveria ter lançado referido valor a crédito da aludida conta.

A recorrente concorda com o erro cometido, entretanto, argumenta que "o lançamento em dobro não se justifica, eis que assim procedendo o fisco estará tributando em dobro, o mesmo valor".

Engana-se a recorrente.

Ao efetuar o lançamento a débito, a recorrente reduziu indevidamente o resultado do exercício da importância de Cz\$ 100.147.058,70, quando deveria acrescê-lo do mesmo valor.

Assim sendo, é preciso inicialmente estornar o valor (lançamento a crédito) e, em seguida, apropriar a receita (novo lançamento a crédito).

Se adotarmos a idéia da recorrente, a receita deixará

de ser submetida ao crivo do imposto e apenas anularemos a despesa indevida.

Correto, portanto, o procedimento adotado pelo fisco.

A tributação deve ser mantida neste item.

9-GLOSA DE CUSTO EXCEDENTE A RECEITA

Foi efetuada a glosa da importância de Cz\$ 2.968.143,93, representativa do custo que excedeu a receita obtida pela empresa nas vendas de bens a sua controlada no exterior "Mendes Junior Internacional Company".

Trata-se de matéria correlata àquela que foi decidida neste voto relativamente às sucursais do Paraguai e da Colômbia.

Como me manifestei anteriormente, entendo que o resultado deva ser considerado como um todo e, assim, computando-se o valor do crédito-prêmio, passa-se a ter um resultado positivo nas operações de exportações.

Assim sendo, dou provimento ao recurso neste item, excluindo-se de tributação a importância de Cz\$ 2.968.143,93.

10-GLOSA DE DESPESAS INDEVIDAS

A peça vestibular descreve a infração da seguinte maneira: "*glosa da parcela das despesas comuns oriundas da infraestrutura montada e mantida no Brasil, pela Mendes Junior S/A., para dar suporte técnico-administrativo/gerencial/jurídica a toda e qualquer atividade por ela desenvolvida, quer no país, quer no exterior, pertinente a sucursais (filiais no exterior), que indevidamente reduziu o resultado, passível de tributação, de suas atividades desenvolvidas no País, conforme Quadro Demonstrativo nº 06*".



Como consta da decisão recorrida, o fisco intimou e reintimou a recorrente a "identificar todos os projetos realizados no exterior, no período compreendido entre 01/01/87 a 31/12/89, inclusive assistência técnica, destacando códigos contábeis, datas de início e término, nome da contratante, receita/custo/despesa por ano de cada projeto".

Na resposta de fls. 191/192, a recorrente informou os valores de receitas e custos/despesas(fls.191) de suas sucursais no exterior, sendo que no demonstrativo de fls. 192, os valores deduzidos das receitas estão intitulados como "custo vendas exterior", código 3122.

Daí, entendeu o fisco e a decisão recorrida que a recorrente "não identificou os valores relativos às respectivas despesas relacionadas com aqueles projetos".

Por esse motivo, o fisco "arbitrou" o valor da "parcela despesas comuns pertinente às sucursais" em Cz\$ 914.714.600,00, aplicando o percentual de 6.035%(relação entre custo total dos serviços vendidos e custos dos serviços vendidos pertinentes às sucursais) sobre o total das despesas comuns apuradas no ano-base(fls. 54).

A recorrente argumenta que os auditores interpretaram equivocadamente os artigos 676 e 678 do RIR, arbitrando valores segundo critérios subjetivos se, antes, provar que as respostas apresentadas continham indícios veemente de falsidade ou inexistência, como requer o parágrafo 2º do art. 678 e que a filial de empresa brasileira no exterior é "um alongamento da mão da casa matriz no que respeita ao aspecto jurídico contratual", poden-



do-se " concluir que despesas administrativas voltadas à manutenção de filiais no exterior são dedutíveis", mas que " teve o cuidado de considerar todos os custos incorridos no Brasil relativos às atividades no exterior, indedutíveis".

Analisando o artigo 678 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, a autoridade julgadora de primeira instância, pugnou pela aplicação de seu inciso III ao caso em estudo ao concluir que *"depreende-se que arbitramento é o procedimento fiscal utilizado em relação à fixação de rendimentos tributáveis, e não em relação a glosa de despesas indedutíveis para apuração do lucro real. Neste caso, conforme salientado em negrito(III - computando-se as importâncias não declaradas), o procedimento fiscal se atém a computar as importâncias não declaradas."*

é sabido que a legislação do imposto de renda, no Brasil, adota o princípio da territorialidade, ou seja, no caso de atividades exercidas parte no País e parte no exterior, somente se tributa a parcela produzida no País, o que, implica em dizer que "estão fora do campo de incidência do imposto os resultados auferidos por pessoas jurídicas nacionais decorrentes de atividades exercidas no exterior"(Acórdão CSRF/01-772/87).

O artigo 43 da Lei nº 4.506/64, consolidado no artigo 268 do RIR/80, dispõe que:

" Art. 268 - O lucro proveniente de atividades exercidas parte no País e parte no exterior somente será tributado na parte produzida no

País.

§ 12 - Considera-se lucro de atividades exercidas parte no País e parte no exterior o proveniente:

a) das operações de comércio e outras atividades lucrativas iniciadas no Brasil e ultimadas no exterior, ou vice-versa;

b) omissis

c) omissis

Tratando-se, pois, da situação presente é necessário que a pessoa jurídica apure destacadamente os resultados produzidos no País e no Exterior, pois, somente, assim, é possível dar cumprimento ao dispositivo acima transcrito, o que é confirmado pelo parágrafo quarto da norma citada que dispõe que: " se a pessoa jurídica que explorar atividades nas condições previstas neste artigo não puder apurar separadamente o lucro operacional produzido no País, será ele estimado ou arbitrado como equivalente a 20%(vinte por cento) da receita bruta de vendas e serviços".

é forçoso concluir que, caso a escrituração da recorrente não propicie a segregação do lucro ou prejuízo produzido no País e no exterior, o remédio legal é aquele acima transcrito, não se aplicando, portanto, o " arbitramento" de despesa intentado pelo fisco.

Ademais, mesmo que não houvesse regra específica para a hipótese vertente, entendo inaplicável o dispositivo enfocado

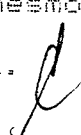
no Auto de Infração, ou mais precisamente, como ressaltou a decisão recorrida, o inciso III do artigo 678 do RIR/80, eis que o mesmo refere-se a importâncias não declaradas no sentido de rendimento e não de despesa, mesmo porque, no presente caso, o valor constou da declaração de rendimentos (portanto, foi declarada).

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso neste item, excluindo-se de tributação a importância de Cr\$ 914.714.600,00.

11-GLOSA DE DESPESAS INDEVIDAS

Similarmente ao item anterior, foi efetuada "glosa" da parcela das despesas comuns oriundas da infra-estrutura montada e mantida pela Mendes Junior S/A, no Brasil, para dar suporte a toda e qualquer atividade econômica por ela desenvolvida, quer no País, quer no exterior, pertinente aos serviços "gratuitos" prestados pela Mendes Junior S/A. a empresa estrangeira do grupo "Mendes Junior International Company - MJICO" que indevidamente reduziu o resultado, passível de tributação, de suas atividades no País, conforme Quadro Demonstrativo nº 07."

A matéria tributável foi apurada tomando-se por base o percentual que o custo da folha de pagamento e encargos sociais administrativos da MJICO representava em relação ao custo total da folha pagto./encargos sociais (MJICO e Mendes Junior S.A.) e aplicando-o sobre o total das despesas comuns deduzido da parcela pertinente às sucursais (tributada no item anterior), tendo como suporte legal os mesmos dispositivos arrolados na questão anteriormente discutida.



As razões de optar pelo " arbitramento " da despesa relativa aos serviços gratuitos estão arroladas nas pagina 57, item (1), alíneas a, b, c e d, quais sejam, " dificuldade de levantar o total dos custos dos serviços prestados pela Mendes Junior S.A. à Mendes Junior International Co.", facilidade de obter os elementos relativos às folhas pagamento/emcargos sociais, pagos no Brasil, na escrita do contribuinte", etc..

Como dito no item anterior, entendo que o inciso III do artigo 676 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 não dá suporte ao arbitramento pretendido pelo fisco, já que referido dispositivo refere-se a rendimento e não a despesa.

Ademais, como bem acentuou a recorrente, o parágrafo 2º do artigo mencionado estabelece que " os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elementos seguros de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão", o que não sói acontecer no caso presente.

Assim, dou provimento ao recurso neste item, excluindo de tributação a importância de Cz\$ 3.053.224.380,00.

12-COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO.

Em seu recurso, a empresa argumenta que possuía prejuízos fiscais para compensar na importância de Cz\$ 17.792.973.287, 22 e não Cz\$ 16.326.984.686,51 (como constou na decisão recorrida), juntando cópias do Livro de Apuração do Lucro Real, entretanto, parcelas de tais prejuízos foram compensados em exercícios posteriores (1990 e 1991), o que foi levado em consideração pela decisão recorrida.

Deve, portanto, prevalecer o prejuízo fiscal no valor

de Cz\$ 16.326.984.686,51.

Relativamente à Taxa Referencial Diária, muito embora não reste matéria a tributar, é importante assinalar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já decidiu que: "por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218".

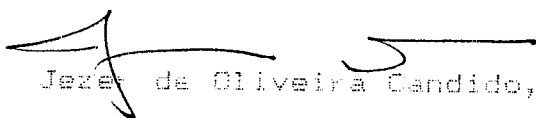
Considerando que a matéria a ser excluída de tributação, de acordo com este voto, soma Cz\$ 18.703.300.757,10, fica remanescendo o valor tributável de Cz\$ 2.661.878.749,30 (Cz\$ 21.365.179.506,42 - Cz\$ 18.703.300.757,10), devendo ser ajustado o prejuízo fiscal da recorrente para Cz\$ 13.665.105.937,21 (Cz\$ 16.326.984.686,51 - Cz\$ 2.661.878.749,30) no Livro de Apuração do Lucro Real.

Por tudo o que foi exposto, voto no sentido de:

a) negar provimento ao recurso de ofício interposto pela autoridade de primeira instância;

b) rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir de tributação a importância de Cz\$ 18.703.300.757,10 e determinar o que o prejuízo fiscal da recorrente seja ajustado para Cz\$ 13.665.105.937,21.

É o meu voto.



Jozef de Oliveira Candido, relator.