



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	10680015907/2004-57
Recurso n°	151.721 De Ofício e Voluntário
Matéria	IRPJ E OUTROS
Acórdão n°	103-22.712
Sessão de	08 de novembro de 2006
Recorrentes	2ª TURMA DA DRJ/BELO HORIZONTE/MG EMPA S/A SERVIÇOS DE ENGENHARIA

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: RETENÇÃO NA FONTE POR ÓRGÃOS PÚBLICOS. COMPENSAÇÃO – O valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido retido na fonte por Órgãos públicos é considerado antecipação do devido, podendo ser compensado com a CSLL apurada pelo sujeito passivo ou em procedimento de ofício.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Ao Primeiro Conselho de Contribuintes não compete se pronunciar sobre inconstitucionalidade da lei tributária, nos termos da Súmula 1º CC nº 2.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CASO DE DOLO OU FRAUDE.

Uma vez tipificada a conduta fraudulenta prevista no § 4º do art. 150 do CTN, aplica-se à regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**LEI Nº 7.689/88. INCONSTITUCIONALIDADE.
SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO.
EFEITOS.**

A relação jurídico-tributária é de natureza continuativa. Essas relações se sucedem no tempo, mês a mês, pelo que não têm carácter de imutabilidade qualquer declaração de inconstitucionalidade a seu respeito. Tratando-se de relações jurídicas de trato sucessivo, pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador, nos períodos supervenientes à coisa julgada.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000 , 2001, 2002

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL.

As exclusões ao lucro líquido para efeito de obtenção do lucro real são aquelas previstas na legislação. Não há dispositivo autorizando a exclusão da receita com deságio na aquisição de prejuízos fiscais ou base de cálculo negativa da CSLL. Ao contrário, a regra legal determina a inclusão, na apuração do lucro, dos ganhos monetários obtidos no pagamento das obrigações conforme previsão do art. 375 do RIR/99.

**GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS.
COMPENSAÇÃO INDEVIDA.**

A compensação de prejuízos fiscais deve seguir a sistemática de apuração do resultado adotada pelo sujeito passivo. Se no ano-calendário de 1992 a norma obrigou o sujeito passivo a apurar mensalmente o imposto e a Declaração de Rendimentos do IRPJ registrou essa sistemática, corretos os valores apurados pelo SAPLI, que utilizou dados extraídos daquela Declaração.

ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO. PROVISÕES INDEDUTÍVEIS.

Deve ser excluída do lançamento a parcela em relação a qual foram trazidos aos autos os comprovantes dos valores escriturados.

**GLOSA DE CUSTOS DE BENS OU SERVIÇOS.
COMPROVAÇÃO INIDÔNEA.**

Inaceitável a apropriação de custos referentes a bens ou serviços em relação aos quais não foi apresentada

documentação idônea que passa atestar a efetiva realização da operação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A não comprovação da efetividade das operações e a inidoneidade da documentação comprobatória dos pagamentos justificam a glosa dos custos ou despesas, mas não autorizam a aplicação da multa qualificada.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Não prospera a exigência quando os beneficiários se acham identificados e a entrega dos recursos aos administradores é presumida.

Assunto: CSLL, PIS E COFINS.

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001 e 2002


Ementa: Tratando-se de tributos cobrados em decorrência dos mesmos fatos que implicaram na exigência do IRPJ, aplicam-se àqueles as mesmas conclusões decorrentes do julgamento desse tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos pela 2ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM BELO HORIZONTE/MG e EMPA S.A SERVIÇOS DE ENGENHARIA .

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio*; por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao IRPJ e CSLL referentes aos fatos geradores dos 1º, 2º e 3º trimestres de 1999, vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (Relator) que não acolheu em relação à CSLL, e, por unanimidade de votos, ACOLHER a mesma preliminar em relação ao IRF, relativo aos fatos geradores anteriores a 23/12/1999, bem como rejeitar as demais preliminares suscitadas pela contribuinte e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação a verba autuada a título de "glosa de provisão para pagamento de subempreiteiras" (item 005 de auto de infração); por maioria de votos, EXCLUIR da tributação as verbas autuadas a título de "custos de bens ou serviços vendidos - comprovação inidônea" (item 00 do auto de infração) referentes às empresas AGronex, Onaite/Sulas, Tecnomat, Construir Ind. e Com, José Benite Meneghetti e Pnuejet, vencidos neste item os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Relator) e Flávio Franco Corrêa que excluiram apenas a verba correspondente a José Beniti Meneghetti; reduzir a multa de lançamento *ex officio* agravada de 150% (cento e cinquenta por cento) ao seu percentual de 75% (setenta e cinco por cento), vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Relator), Aloysio José Percínio da Silva e Flávio Franco Corrêa que não admitiram a desoneração da exasperadora; EXCLUIR a incidência do IRF, vencidos os Conselheiros

Leonardo de Andrade Couto (Relator), Aloysio José Percínio da Silva e Flávio Franco Corrêa nesta parta parte proveram em consonância com os seus votos relativos ao IRPJ; vencidos mais os Conselheiros Márcio Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaribe e Paulo Jacinto do Nascimento que proviam a maior a verba autuada a título de "omissão de receitas de deságio na aquisição de prejuízos e bases de cálculo negativas" (item 001 do auto de infração) e o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, que neste item exonerava apenas as exigências das contribuições ao PIS e COFINS, bem como adequar as exigências reflexas de PIS, COFINS e CSLL ao decidido em relação ao IRPJ, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
Relator Designado "Ad Hoc"

FORMALIZADO EM: 27 JUN 2008



Relatório

Por bem resumir a controvérsia adoto o Relatório da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls. 08/26 para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/11/2004, no montante de R\$ 9.594.599,06, abrangendo fatos geradores compreendidos nos exercícios de 2000 a 2003.

Na descrição dos fatos, foram destacadas as seguintes infrações:

1. *Omissão de Receitas: omissão de receitas caracterizada pela não escrituração do ganho decorrente da compra de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL utilizados no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal (Refis). O ganho é resultante da diferença entre o valor liquidado no âmbito do Refis e o valor pago pelo contribuinte para adquirir os prejuízos fiscais e base negativas. Tudo conforme explicado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 102/116 e planilhas de fl. 168. Foram também lançados de ofício os reflexos da CSLL, do PIS e Cofins.*

2. *Custo dos bens ou serviços vendidos – comprovação inidônea: glosa de custo, em virtude da contabilização de documentos fiscais inidôneos, conforme explicado no TVF. Após análise das notas fiscais e a realização de diligências, a fiscalização concluiu pela não prestação de serviços e/ou fornecimento de mercadorias, conforme planilha de fls. 169/188. O contribuinte não logrou comprovar o efetivo fornecimento das mercadorias e/ou prestação de serviços, bem como não comprovou os efetivos pagamentos. Dentre as diversas irregularidades, inclui-se a celebração de contratos com empresas com sentença de falência decretada a mais de um ano, a utilização de notas fiscais graciosas (fato admitido em declaração do próprio emitente), utilização de notas fiscais paralelas, declaradas inidôneas e/ou calçadas, tudo conforme explicado no TVF e Termos de Constatação de fls. 102/167.*

3. *Glosa de prejuízos compensados indevidamente – saldos de prejuízos insuficientes: compensação indevida de prejuízo fiscal apurado, tendo em vista que os prejuízos fiscais acumulados foram revertidos quando do lançamento das infrações constatadas nos períodos-base de 1999, 2000 e 2001. O saldo existente foi utilizado para compensar o lucro real apurado, limitado a 30%. Por fim, restou no período-base de 2002 uma compensação efetuada pelo contribuinte sem que houvesse saldo suficiente para tanto, tudo explicado no TVF e planilhas de fls. 96/101.*

4. *Adições não computadas na apuração do lucro real – contratos com entidades governamentais: redução do lucro real pela não adição da parcela recebida pelo contribuinte de receitas diferidas de períodos-base anteriores e recebida neste período-base por meio de dação em pagamento (recebimento de imóveis), tudo conforme TVF.*

5. *Adições não computadas na apuração do lucro real – provisão indedutível: ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, do valor referente à provisão para pagamento de subempreiteiras. O contribuinte alegou que constituiu a provisão para respeitar o regime de competência e que as subempreiteiras seriam pagas quando dos recebimentos das obras. O contribuinte não apresentou a documentação hábil e idônea que comprova os lançamentos contábeis efetuados, isto é, notas fiscais emitidas pelas subempreiteiras. Apresentou simples planilhas, sem maiores formalidades e/ou identificações. Na falta de documentação hábil e idônea, entende-se que o contribuinte efetuou uma simples provisão para eventos futuros, que de acordo com a legislação tributária é indedutível na apuração do lucro real.*

6. *Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real – exclusões indevidas: redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão indevida de valores do lucro líquido do exercício. O contribuinte, ao escriturar o Lalur, lançou como exclusão decorrente de diferimento de receitas de contratos com órgãos públicos o valor de R\$ 4.492.404,60, tendo lançado na DIPJ o valor de R\$ 8.670.425,81, sem maiores explicações e/ou comprovação. Assim, existe uma exclusão a maior no valor de R\$ 3.737.021,21 que é objeto deste lançamento de ofício.*

Foram também lavrados os seguintes autos de infração, já considerados a multa de ofício e os juros de mora calculados até 30/11/2004, relativamente a fatos geradores compreendidos nos exercícios de 2000 a 2003:

Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) – R\$ 22.321.633,12 – fls. 27/71

1. *IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados: foi constatada a existência de cheques e/ou saídas da conta Caixa da empresa cujos reais destinatários não foram aqueles indicados pelo contribuinte. Em relação à grande maioria dos cheques, estes foram emitidos nominais ao próprio contribuinte e, depois de endossados, foram sacados no caixa do banco. Tudo explicado no TVF e planilhas de fls. 189/211.*

2. *IRRF sobre pagamentos sem causa: foi constatada a existência de pagamentos em cheques sem que fosse encontrada na documentação contábil do contribuinte justificativa hábil e idônea para os pagamentos. Alguns cheques indicados como utilizados para quitar faturas de fornecedores foram depositados em contas de dirigentes e/ou pessoas ligadas ao contribuinte, utilizados para compra de veículos, etc. Intimado, o contribuinte não apresentou explicações com suporte em sua documentação hábil e idônea para comprovar os pagamentos. Tudo conforme explicado no TVF e planilhas de fls. 212/215.*

Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) – R\$ 18.411,88 - fls. 72/75

1. *PIS sobre omissão de receita - Falta/insuficiência do PIS: omissão de receitas caracterizada pela não escrituração do ganho decorrente da compra de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL*

utilizados no Refis. Tudo conforme explicado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 102/116 e planilhas de fl. 168.

Contribuição Social – R\$ 3.855.995,71 - fls. 76/91

1. Falta de recolhimento da CSLL: glosa de custo, em virtude da contabilização de documentos fiscais inidôneos, conforme explicado no TVF e Termos de Constatação de fls. 102/167.

2. CSLL sobre receitas omitidas: omissão de receitas caracterizada pela não escrituração do ganho decorrente da compra de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL utilizados no Refis. Tudo conforme explicado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 102/116 e planilhas de fl. 168.

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – R\$84.977,98 - fls. 92/95

1. Cofins – omissão de receita: omissão de receitas caracterizada pela não escrituração do ganho decorrente da compra de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL utilizados no Refis. Tudo conforme explicado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 102/116 e planilhas de fl. 168.

As infrações estão detalhadas no TVF juntado às fls. 102/116 e os demais documentos que fundamentam a exigência constam distribuídos em 4 Volumes (fls. 117/741) e em Anexos numerados de I a XV.

Cientificado dos lançamentos em 23/12/2004, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 744/907, em 24/01/2005 (Vol. 4). Consoante a "Relação de Anexos" de fl. 788, foram também juntados aos autos pelo impugnante os denominados Anexos 01 a 24, que compõem a documentação de fls. 915 a 5992, distribuída nos Volumes 5 a 24.

O resumo da impugnação é feito em seguida.

I – Autos de infração objeto da presente impugnação – lançamentos decorrentes:

Foram feitas referências aos autos de infração do IRPJ, CSLL, Cofins, PIS e IRRF.

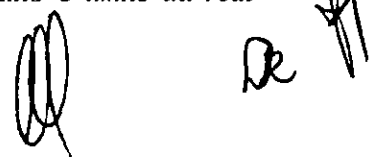
II – Síntese das imputações

O contribuinte elaborou um quadro para resumir todas as infrações que serão objeto da defesa.

III – Preliminares

III.1 – Do princípio da capacidade contributiva e da proporcionalidade

As autuações ora impugnadas são um exemplo de desproporcionalidade entre o ato da autoridade administrativa e o fim alcançado. O fisco está a exigir crédito tributário três vezes superior ao patrimônio da empresa, ultrapassando em muito o limite da real



capacidade econômica e contributiva do contribuinte. Insustentáveis, portanto, do ponto de vista constitucional, moral e econômico, as presentes lavraturas.

III.2 – Da decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário

O contribuinte, após comentar normas do CTN, destaca que os autos de infração foram lavrados em 23/12/2004 (processos n.º 10680.015907/2004-57 e 10680.015908/2004-00).

Conclui que os lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos nos trimestres de: 1998 (em relação à CSLL); 1º, 2º e 3º trimestres de 1999 (em relação ao IRPJ/PIS/Cofins e CSLL) e o período de 01/01/1999 a 31/12/1999 (em relação ao IR Fonte) não podem prevalecer, porque já havia decaído o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário.

Foi feita menção ainda à jurisprudência administrativa.

Por estas razões a impugnante requer seja declarada a nulidade dos lançamentos conforme indicado.

III.3 – Multas exacerbadas

A sanção aplicada é por demais exagerada, importando em confisco, vedado pela Constituição Federal de 1988 (art. 150, IV). É verdade que multa não é tributo, porém os efeitos de sua carga são similares ao confisco. Cita entendimento doutrinário e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

III.4 – Dispensa do pagamento da CSLL por força de decisão judicial transitada em julgado

Por força de decisão judicial transitada em julgado, proferida nos autos do Mandado de Segurança n.º 89.1631-8, a Contratada foi dispensada do recolhimento da contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

A interpretação dada pela fiscalização no TVF está totalmente equivocada, conforme será demonstrado.

Compulsando o dispositivo da sentença, vê-se que a segurança foi concedida “para o fim relatado no primeiro parágrafo retro”, que descrevia os pedidos da impetração, verbis: “eximir do pagamento da contribuição social instituída pela Lei n.º 7.689, de 15/12/88, E DA EXIGÊNCIA contida na Lei n.º 7.738/89 relativamente ao resultado apurado no período base encerrado em 31/12/88...”.

Vê-se, pois, que, contrariamente ao entendimento da Fiscal atuante, a sentença confirmou os dois aspectos de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação instituidora da CSLL, que deram embasamento à impetração. Cita ainda fundamentos da sentença.

Outra confusão da Fiscal foi sua interpretação do acórdão do TRF da 1ª Região, cuja manifestação refere-se à inércia da Fazenda

Nacional, que não recorreu da sentença concessiva da segurança, tendo o processo subido por força apenas do duplo grau de jurisdição.

De toda maneira, o julgado do TRF confirma a sentença de 1ª instância, uma vez que cita o precedente daquela Corte que era no sentido da inconstitucionalidade total da Lei n.º 7.689, de 1988, ou seja pela inexigibilidade da CSLL.

Transcreve o acórdão, para ressaltar que este transitou em julgado, não tendo sido objeto de ação rescisória. Seus efeitos perduram enquanto vigente a Lei n.º 7.689, de 1988, instituidora da CSLL. Todos os documentos pertinentes a este fundamento encontram-se no Anexo 24 (fls. 5591/5926 – Vol. 23/24) desta impugnação.

Com efeito, a teor do art. 156, X do Código Tributário Nacional (CTN), o crédito tributário ora cobrado da impugnante encontra-se extinto por força de decisão judicial transitada em julgado.

Outros fatores corroboram o acima exposto: decisão judicial também transitada em julgado em favor da impugnante, em que se declarou a compensabilidade das parcelas indevidamente recolhidas a título de CSLL, por força daquela sentença passada em julgado no processo n.º 89.1631-8; Nota/Cosit/Cotir n.º 649, de 13/09/2000, respondendo à consulta do DNER quanto à inexigibilidade de retenção da CSLL nos pagamentos das faturas da Empa S.A.

Sobreleva dizer ainda que o Fisco está equivocado em afirmar que a legislação ulterior à Lei n.º 7.689, de 1988, teria reinstituído a exação em comento. Pelo contrário, a legislação editada posteriormente a 1988 não alterou, na essência, a CSLL, que ainda é o mesmo tributo de antes. Cita a Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, Decreto n.º 332, de 1991, e a Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

No mesmo sentido, passa a discorrer sobre a Lei n.º 8.212, de 1991, Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, citando doutrina e jurisprudência sobre o assunto.

Assevera que a contribuição social não decorre apenas da Constituição Federal, mas também da Lei n.º 7.689, de 1988. Afastada a aplicação de tal lei por sentença transitada em julgado, a CSLL não pode ser exigida da impugnante.

Conclui que são nulos todos os lançamentos relativos à CSLL exarados nestes autos de infração.

III.5 – Desconsideração pelo fiscal autuante dos valores retidos na fonte por órgãos públicos a título de tributos federais

III.5.1 – Retenções de CSLL

A despeito da sentença judicial transitada em julgado, a impugnante vem sofrendo, indevidamente, retenções da CSLL no recebimento de faturas emitidas por órgãos públicos, conforme inclusos comprovantes.



Em Nota/Cosit/Cotir n.º 649/2000, houve o expresso reconhecimento da inexigibilidade de retenção da CSLL nos pagamentos das faturas da Empa S.A., tendo sido recomendada a retenção apenas dos demais tributos federais.

Desse modo, é devida a dedução no montante do crédito tributário apurado pela fiscalização dos valores retidos.

III.5.2 – Retenções de IRPJ

Os valores retidos na fonte a título de IRPJ, pelos órgãos públicos, deverão ser compensados nos novos resultados apurados pelo Fisco, caso prevaleçam.

IV – Mérito das autuações

IV.1 – Omissão de receitas – Autos de infração: IRPJ, CSLL, PIS, Cofins

Considerou-se omissão de receita a não inclusão do ganho obtido na compra de créditos e utilização no âmbito do Refis.

O impugnante fez referência ao art. 5º do Decreto n.º 3.342, de 25 de janeiro de 2000; ao art. 2º da Resolução CG/Refis n.º 1, de 2 de fevereiro de 2000; e ao art. 7º da Instrução Normativa SRF n.º 44, de 2000.

Do exposto, destaca-se que as perdas porventura apuradas pela pessoa jurídica cedente, em decorrência da cessão, não serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

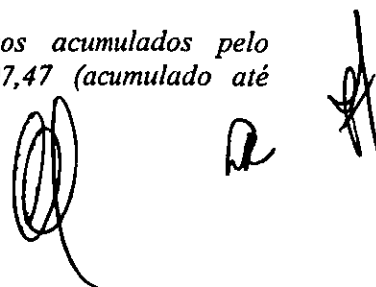
Se a perda servir de base tributável na pessoa jurídica cedente, não há que se falar em tributação de ganhos na cessionária, pois, se assim o fizer, o fisco estará tributando a mesma base duas vezes. Este entendimento da IN SRF está correto, pois os valores que foram adquiridos a título de benefício fiscal serão utilizados para quitar as multas e os juros. O efeito decorrente dessa operação é que esta parcela de multa/juros deixará de ser dedutível para fins de apuração do resultado da empresa.

Como se verifica, o valor realizado não é levado ao resultado do exercício, pois reduzirá diretamente uma conta patrimonial (Tributos a Pagar). Portanto, não se pode falar em omissão de receitas tributáveis e sim de despesas não dedutíveis.

Em suma, devem ser declarados improcedentes o lançamento principal e os reflexos. Os documentos correspondentes constam do Anexo 01 (Volume 5).

IV.2 – Glosa de prejuízos compensados indevidamente – saldos de prejuízos insuficientes – Autos de infração: IRPJ e CSLL

A autoridade fiscal compensou os prejuízos acumulados pelo contribuinte na importância de R\$5.766.907,47 (acumulado até



31/12/1998), conforme demonstrativo da compensação de prejuízos fiscais constante do auto de infração.

Entretanto, a impugnante possuía até esta data o montante de R\$ 9.915.027,44, apurados em suas declarações de IRPJ, conforme registrado no Lalur – parte B e DIPJ entregues à SRF.

Tal montante é verdadeiro até prova em contrário, que deve ser produzida mediante documentação hábil e idônea. Pela análise dos documentos trazidos aos autos pela autoridade fiscal não se tem notícia da origem do saldo por ela utilizado.

A impugnante elaborou o quadro de prejuízos fiscais acumulados até 31/12/1998 (fl. 765), extraído de suas DIPJ, relativo ao período de 01/01/1991 a 31/12/1998, constante do Anexo 02 (Volumes 5 e 6).

Dessa forma, não procede o lançamento correspondente à parcela de R\$1.121.568,88, pois os prejuízos acumulados pela Empa S.A. e efetivamente demonstrados são suficientes e suportam aquela compensação ocorrida no período-base de 2002.

IV.3 – Da compensação de prejuízos fiscais – Autos de infração: IRPJ e CSLL

Os prejuízos fiscais que a impugnante tiver direito, se acatadas as razões desta impugnação, deverão ser reconhecidos a seu favor, compensando-se os valores que porventura restarem em face do lançamento fiscal.

IV.4 – Adições não computadas na apuração do lucro real – provisão indedutível – Autos de infração: IRPJ e CSLL

A autoridade fiscal concluiu pela ausência da adição ao lucro líquido do valor referente à provisão para pagamento de subempreiteiras.

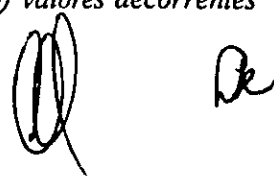
A Empa S.A. apurou em 31/12/2002, a título de apropriação de custos incorridos, a importância de R\$ 1.708.687,57, relativa a subempreiteiras que prestaram serviços no período-base de 01/01/2002 a 31/12/2002, adotando o regime de competência. Entretanto, utilizou a designação imprópria de “provisão”.

Refazendo o levantamento de seus custos, a Empa S.A. confirma a apropriação do montante de R\$ 988.672,73, comprovado conforme os documentos constantes do Anexo 04 (Volume 7), correspondente a obrigações vencidas, identificadas e quantificadas. Os demais comprovantes dos custos incorridos não foram localizados nos arquivos das obras, no valor de R\$ 720.014,84.

Conclui que não procede a glosa de R\$ 988.672,73, destacando que tais custos são necessários para a manutenção da atividade operacional da empresa.

IV.5 – Adições não computadas na apuração do lucro real – contratos com entidades governamentais – Autos de infração: IRPJ e CSLL

A fiscalização constatou que a impugnante, nos anos de 2001 e 2002, teria recebido em imóveis (dação em pagamento) valores decorrentes



de contratos celebrados com órgãos públicos e deixou de adicioná-los na apuração do lucro real.

Contudo, não se trata de realização de lucros diferidos no Lalur e sim de recebimento decorrente de Ação Declaratória n.º 024.99070663-2, relativamente à indenização por ônus financeiros arcados pela empresa em virtude de atraso de pagamento do contrato "Termo de Cessão e Transferência de Direitos e Obrigações" 003/93.

Em 31/12/1999, a empresa reconheceu, indevidamente, em sua escrituração o valor do acordo judicial na conta de Faturas a Receber, em contrapartida com a conta de Receitas Diversas (resultado), no montante de R\$ 3.816.000,00, obedecendo ao regime de competência.

Ao entregar a DIPJ/2000, excluiu indevidamente aquela importância, como se fossem lucros diferidos de faturas a receber. Posteriormente, detectado o engano, foi efetuada a retificação da DIPJ/2000, excluindo a importância de R\$ 3.816.000,00 e recompondo o lucro real daquele período-base, sem que houvesse prejuízo para o fisco.

O acordo foi homologado em 28/08/2001 por R\$4.290.076,53, que seria pago mediante dação em pagamento de imóveis relacionados em Laudo Pericial de avaliação. Assim, o valor foi contabilizado em seu Ativo Realizável, tendo sido baixado na escrituração o montante constante da conta Faturas a Receber.

Como se verifica, não houve o diferimento de lucros e sim quitação de um direito (indenizatório) habilitado em uma ação judicial devidamente contabilizada.

Em relação aos valores apurados no montante de R\$ 140.157,23, em 31/12/2001, e R\$ 8.998,04, em 31/12/2002, infere-se que estes resultaram de acordo efetuado pelo Sicepot/MG, relativos à cessão de créditos reconhecidos junto ao DER/MG, em função de atualizações monetárias de medições devidas e relativas à venda dos imóveis recebidos a título de quitação da dívida reconhecida.

Os valores recebidos foram escriturados a débito da conta de Faturas a Receber e a crédito de resultado do período-base de 2001, em 17/12/2001.

Os imóveis recebidos em dação de pagamento não correspondem ao recebimento de faturas em atraso, mas mera indenização a título de prejuízos havidos pela impugnante no período de comprovada mora dos órgãos públicos. Portanto, contrariamente ao entendimento do fisco, não se trata de receita recebida, posto não representar acréscimo patrimonial para a empresa.

Vale salientar ainda que apenas no momento da alienação/realização dos imóveis, os valores correspondentes, nos termos do art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999, seriam computados na determinação do lucro real.



Cita o Parecer Normativo n.º 114/1978, que trata sobre resultado não operacional, e disposições do § 3º do art. 409 do RIR/1999, que seriam aplicadas por analogia.

A impugnante, portanto, não estaria obrigada a computar os valores das escrituras públicas relativas à transferência dos imóveis (que são efetivamente títulos) na determinação do lucro real, senão no momento de sua alienação.

De toda maneira, os tributos decorrentes dessas operações já se encontram apurados e incluídos no saldo consolidado do Refis.

Por todo o exposto, não procedem os lançamentos efetuados pela autoridade fiscal.

Os documentos relativos às transações acima citadas constam do Anexo 03 (Volumes 6 e 7).

IV.6 – Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real – Autos de infração: IRPJ e CSLL

Segundo o fisco, ao escriturar o Lalur, o contribuinte lançou como exclusão decorrente de diferimento de receitas de contratos com órgãos públicos o valor de R\$ 4.492.404,60. Na DIPJ lançou como exclusão o valor de R\$ 8.670.425,81. Entretanto, contrariamente ao pretendido pelo fisco, o lançamento contábil de maior valor é o que procede, não merecendo prevalecer o lançamento fiscal relativo a este item.

IV.7 – Da compensação de bases negativas – CSLL – Autos de infração: IRPJ e CSLL

A autoridade fiscal reverteu as bases negativas da CSLL pelas infrações apuradas em face dos autos de infração lavrados relativos aos processos n.º 10680.015908/2004-00 (CSLL) e 10680.015907/2004-57 (IRPJ e reflexos).

Faz referência à decisão judicial transitada em julgado proferida nos autos do Mandado de Segurança n.º 89.1631-8, postulando que sejam recompostas as bases de cálculo negativas da CSLL revertidas indevidamente pela autoridade fiscal.

IV.8 – Glosa de custos de bens ou serviços – comprovação inidônea – Autos de infração: IRPJ, CSLL e IR Fonte

A autoridade fiscal procedeu à glosa de custos, em virtude de contabilização de documentos fiscais considerados como inidôneos.

Adverte-se que as autuações contra a Empa S.A. resultam de fiscalização inspirada em inaceitável terrorismo contra prestadores de serviços e fornecedores, além de tendenciosa e preconceituosa apreciação e valoração de fatos.

Consigne-se estranheza, por exemplo, na obtenção pela fiscalização de múltiplas declarações de um mesmo prestador de serviços ora admitindo a relação comercial com a Empa S.A. ora negando-a, mormente quando está comprovada esta relação.

Insurja-se contra a conclusão simplista de que as empresas prestadoras de serviços ou fornecedoras de materiais sejam inidôneas ou inativas, se a inidoneidade não estava declarada e as empresas estavam ativas ao tempo dos fatos.

É inadmissível ainda a presunção de que os serviços ou fornecimento de materiais não tenham sido realizados, se a constatação física de sua aplicação em obras da Empa S.A. constitua argumento irrespondível, não sendo de se cogitar finalmente que o preço não tenha sido pago apenas porque a emissão e desconto dos respectivos cheques não se tenham operado diretamente em conta corrente dos contratados.

Com efeito, a constatação será de que eventual imprestabilidade de documento lançado na contabilidade da Empa S.A. não decorre de má-fé ou fraude, senão e quando muito a ser atribuída a terceiros.

IV.8.1 – Ausência de embasamento fático e legal a sustentar a conclusão fiscal

No caso de um fornecedor específico, paira séria dúvida quanto à autenticidade da declaração que indica como punho subscritor pessoa cuja assinatura é totalmente divergente de uma outra contida em declaração que igualmente se encontra nos autos.

Demonstrar-se-á mediante documentos trazidos à colação que os serviços e materiais foram efetivamente aplicados em obras executadas.

Não há nenhuma fraude ou intuito de fraude por parte da impugnante. Isso porque ficou evidenciado em vários casos que o prestador de serviço valeu-se de notas fiscais paralelas, de emissão não autorizada ou impressas em duplicidade, mas, se os serviços foram realizados e os materiais adquiridos e aplicados, eventual fraude haveria de ser atribuída ao prestador de serviços ou fornecedor, e não à Empa S.A., que não pode ser penalizada por contabilizar documentos que lhe foram apresentados e dos quais não tinha motivos para desconfiar.

Como declarado pela impugnante à Fiscal autuante, eventuais cheques se prestaram a reembolso de despesas adiantadas por sócios ou pessoas ligadas à empresa. Se estes pagamentos não comprovam as despesas, a dinâmica das obras realizadas e a urgência de certos pagamentos justificam adiantamentos, que, embora não contabilizados como tal, eram reembolsados.

Tece considerações acerca da realidade financeira da empresa, caracterizando o Governo como “contumaz inadimplente”, o que a obrigaria a lançar mão de tantos adiantamentos (empréstimos), seja de seus diretores, seja de conhecidos, para solver seus compromissos inadiáveis.

Fazendo referência à utilização de serviços de auditoria externa independente, destaca que em todos os períodos auditados os pareceres foram elaborados sem ressalva (vide Anexo 23 – Volume 23).

Dessa forma, se algum procedimento da Empa S.A. estivesse contrário à lei, tal facto teria sido identificado.



Confiante em sua regularidade, a empresa prestou todos os esclarecimentos solicitados pela fiscalização, oferecendo prontamente toda a documentação para análise, inclusive documentos protegidos pelo sigilo bancário, fato que demonstra sua boa-fé.

IV.8.2 – Eventual inidoneidade de fornecedores não autoriza a glosa, caso o contribuinte demonstre a efetividade da operação

Com relação à alegada inidoneidade dos fornecedores da impugnante, ressalta que todas aquelas empresas declaradas inidôneas ou inativas o foram em datas posteriores àquelas em que as respectivas notas fiscais foram emitidas, conforme informações obtidas no site da Receita Federal, resumidas no quadro de fl. 773.

A situação cadastral das empresas levada ao público em geral pressupõe-se verdadeira, principalmente quando se trata de um órgão federal.

Nos termos do parágrafo único do art. 82 da Lei nº 9.430, de 1996, se o adquirente de bens ou direitos ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação da operação, os documentos considerados inidôneos poderão produzir efeitos tributários em favor daqueles.

Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes acerca do assunto.

IV.8.3 – Quanto à efetividade dos pagamentos

A autoridade fiscal não aceitou os pagamentos efetuados por meio de cheques sacados no caixa, sob o argumento de que o numerário não entrou comprovadamente no caixa das empresas fornecedoras.

Não cabe à Empa S.A. solicitar de seus fornecedores a comprovação de que os pagamentos efetuados entraram nos seus respectivos caixas ou em qual agência bancária.

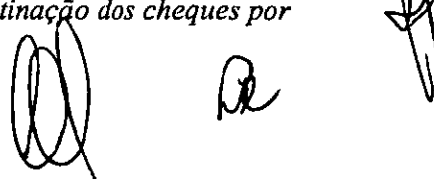
Em todos os casos glosados, os pagamentos são efetuados em cheques da Empa S.A. e nas cópias destes são identificadas as notas fiscais correspondentes.

Salienta ainda que os cheques nominativos podem ser endossados a terceiros, pelo nominado. Dessa forma, os cheques emitidos serão compensados em outras contas bancárias, que não serão as mesmas da pessoa física/jurídica nominada originariamente.

Pela conclusão da autoridade fiscal, os cheques emitidos deveriam obrigatoriamente ser compensados nas contas dos fornecedores para que sejam aceitos os pagamentos. Tal exigência não é prevista em lei, lembrando que a atividade fiscal é vinculada.

Cita o inciso I do art. 162 do CTN, observando que até mesmo para pagamento de tributos, a escolha da forma de pagamento é facultativa. Assinale-se que a Empa S.A. fez a maior parte dos pagamentos aos fornecedores em cheques.

Não se pode olvidar também que a autoridade tributária pode, desde que apresente fundamentos circunstanciados, proceder à verificação de extratos bancários de terceiros, inclusive a destinação dos cheques por



ela revelados em diligências fiscais e que sejam carentes de comprovação.

IV.8.4 – Impugnações aos termos de constatação fiscal relativos a cada fornecedor

O contribuinte adotou impugnações em separado para cada caso, constantes dos Anexos 05 a 22 (Volumes 7 a 22).

Nestes anexos são contestadas todas as circunstâncias fáticas e documentos que deram embasamento ao trabalho fiscal, bem como se arrolou toda a documentação comprobatória da prestação dos serviços ou aquisição de mercadorias e seu pagamento.

Foram trazidos documentos não solicitados pela fiscalização (vide Termos de Intimação n.º 1 a 24), e que são fundamentais para o deslinde da questão: relatórios internos de apropriação, aplicação, medições da engenharia e as medições oficiais dos órgãos contratantes governamentais, cópias de cheques e controles financeiros internos da empresa.

Frise-se, o conjunto de indícios em que se sustenta a tese do fisco é frágil e não comprova a participação dolosa da adquirente. Ainda que os elementos probantes tenham aparência verossímil, tal ônus se quedará curvo à competência da autoridade fiscal.

As inexatidões e contradições têm o condão de macular, por inválido, o respectivo lançamento fiscal.

IV.8.5 – Do princípio da verdade material e exatidão do tributo

Compulsando os Termos de Constatação Fiscal lavrados relativamente a dezoito fornecedores da impugnante, constata-se que a fiscalização não tinha fundamentos suficientes para “presumir” a ocorrência de fato gerador de tributo.

Contrariamente ao que se dá, em regra, no processo judicial civil, em que prevalece o princípio da verdade formal (art. 128 do CPC), no processo administrativo predomina o princípio da verdade material

É dever da autoridade administrativa utilizar-se de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento, ou mesmo mandá-las produzir, trazendo-as aos autos, quando sejam capazes de influenciar a decisão.

No presente caso, a impugnante demonstrou pela documentação acostada em seus Anexos 05 a 22 (Volumes 7 a 22), a verdade material que está subjacente à constatada ou suposta inidoneidade de alguns fornecedores: a efetividade dos serviços e mercadorias adquiridas.

Cita entendimentos doutrinários sobre a matéria em pauta, destacando finalmente que a Constituição Federal, o CTN e o Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, e suas alterações, garantem ao sujeito passivo a mais ampla defesa e o contraditório.

IV.8.6 – Do princípio “in dubio pro” contribuinte



Nos termos do art. 112 do CTN, interpreta-se a lei tributária de maneira mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida quanto à natureza ou circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos.

Faz menção a acórdão do Conselho de Contribuintes, ressaltando que o caso analisado por aquele colegiado envolve empresas comprovadamente inexistentes, hipótese não verificada nos presentes autos e, mesmo assim, prevaleceu o princípio do in dubio pro contribuinte.

IV.9 – Impugnação específica aos itens do auto de infração do Imposto de Renda na Fonte

A autuação do IRRF é reflexo das glosas de custos havidas no âmbito do auto de infração do IRPJ. Segundo o fisco, o contribuinte não logrou comprovar o fornecimento das mercadorias e/ou a efetiva prestação dos serviços associados com todos aqueles pagamentos objeto das glosas e, em decorrência, foram considerados pagamentos a beneficiários não identificados ou pagamentos sem causa.

Com efeito, visto que o fundamento deste lançamento foi devidamente contestado no item IV.8 (inclusive seus Anexos 05 a 22 – Volumes 7 a 22), a impugnante reporta-se a ele integralmente.

Destaca ainda, em relação à imputação de “pagamentos a beneficiários não identificados”, que o fisco não logrou comprovar que o pagamento tenha sido efetivamente entregue a terceiros, via de consequência, os lançamentos fiscais a esse título não merecem prosperar. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

IV.10 – Da multa qualificada. Fraude não comprovada. Impossibilidade de agravamento

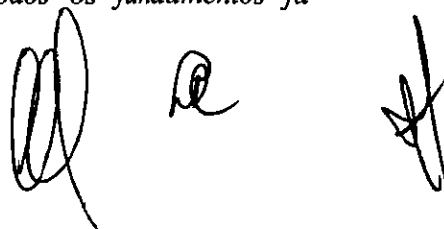
A jurisprudência consagra o entendimento de que a fraude deve ser provada com elementos seguros de provas, sendo insuficientes indícios ou meras suspeitas para autorizar a majoração da penalidade. A presunção, por si só, não justifica a adoção de multa qualificada. A exasperação da multa só tem sentido nos casos de documentos ideologicamente falsos, materialmente falsos ou adulterados. Isto não ocorreu.

Os esclarecimentos prestados pelo contribuinte no curso da ação fiscal ocorreram em tempo hábil. Em nenhum momento a fiscalização apresentou justificativa comprovada de suas alegações.

Com efeito, na ausência de prova inequívoca de sonegação, fraude ou conluio, a multa qualificada aplicada nos autos de infração IRPJ, IRRF e CSLL não pode prevalecer.

V – Dos pedidos

Neste tópico, o contribuinte requer o cancelamento integral dos autos de infração lavrados, tendo sintetizado todos os fundamentos já expostos.



Ao final, registra que o presente processo deve ser decidido simultaneamente com o processo n.º 10680.015908/2004-00 – CSLL, tendo em vista a conexão processual.

Além dos Anexos de 01 a 24, cuja relação consta da fl. 788, foram juntados à impugnação cópia de atas de Assembléia, do Conselho de Administração e cópias dos autos de infração, demonstrativos e termos que compõem o presente processo (doc. fls. 789/907).

Às fls. 908/913, foi juntada documentação pertinente a pedido de cópias de peças dos autos formulado pelo interessado.

Posteriormente, foram anexadas telas de Dirf, demonstrativos de compensação de prejuízos fiscais extraídos do Sistema Sapli e cópia do auto de infração da CSLL de que trata o processo n.º 10680.015908/2004-00 (doc. fls. 5994/6018).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, mediante a Resolução DRJ/BHE n.º 533, de 12/04/2005, converteu o julgamento em diligência (fls. 6020/6025), para que fossem tomadas providências no tocante a questões sobre as retenções por órgãos públicos, compensação de prejuízos e adições não computadas no lucro real – contratos com entidades governamentais.

Em cumprimento da resolução supra, foi anexada a documentação de fls. 6026/6061 e lavrado o Termo de Diligência Fiscal de fls. 6062/6065, do qual o contribuinte tomou ciência em 04/07/2005 (doc. fls. 6066/6067), tendo sido reaberto o prazo de trinta dias para manifestação acerca do resultado da diligência.

O contribuinte, em documento postado em 03/08/2005 (fl. 6094), apresenta a denominada “impugnação complementar” de fls. 6068/6093, tendo, em síntese, argumentado o que se segue.

Primeiramente, faz o impugnante referência ao conteúdo da Resolução DRJ/BHE n.º 533, de 2005, para, em seguida, discorrer acerca dos tópicos objeto da diligência fiscal.

Item 1 – Retenções de órgãos públicos

O contribuinte argumenta que a fiscalização elaborou demonstrativo indicando o valor da CSLL a ser deduzido nos lançamentos em cada período de apuração dos anos-calendário de 1998 a 2002.

Não se vê, contudo, o resultado de tal compensação, de modo a possibilitar à impugnante conhecer e, eventualmente, impugnar o saldo remanescente da CSLL apurada nos autos de infração, caso devida fosse.

É imprescindível dar conhecimento do resultado final dessa diligência, pois a impugnante ainda poderá ter oportunidade de impugnar, se for o caso, a tempo e modo, os valores finalmente apurados pelo Fisco.

Item 2 – Compensação de prejuízos

Após descrever os registros feitos no Termo de Diligência Fiscal, o impugnante faz as seguintes ponderações:



1. Em relação aos prejuízos do ano-calendário de 1992

Faz menção à legislação em vigor à época da apuração do lucro real no período considerado que, segundo o impugnante, dava amparo ao seu procedimento.

Entretanto, salienta o contribuinte que a opção manifestada pelo sujeito passivo (apresentação da declaração de rendimentos com apuração semestral) foi aceita pelo fisco e não se pode atribuir repercussão fiscal ao exercício já protegido pela decadência.

Alega que a retificação de prejuízo fiscal é admitida em revisão interna da declaração ou em ação fiscal externa. No caso em exame, o prejuízo fiscal verificado no 1º e 2º semestres de 1992 não foi objeto de revisão por parte da autoridade lançadora, no prazo decadencial.

Considera o autuado que o Sapli não se presta para modificar uma situação jurídica consolidada por faltar-lhe os pressupostos de admissibilidade de um ato administrativo próprio e válido.

Assim, os prejuízos fiscais apurados pelo contribuinte no 1º e 2º semestres do ano-calendário de 1992 devem ser acatados pela autoridade julgadora.

2. Em relação ao prejuízo do ano-calendário de 1994

Tendo em vista a procedência do argumento da fiscalização, o contribuinte retificou seu prejuízo fiscal neste período para R\$691.990,66, corrigido monetariamente em 31/12/1995, conforme anexo nº 01 (fls. 6080/6082).

3. Em relação à cisão

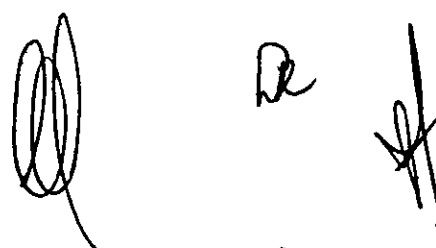
Em face dos termos da cisão parcial da empresa em 1997, a impugnante retificou seus prejuízos fiscais compensáveis, observando o percentual de 67,77%, proporcional à parcela remanescente do patrimônio líquido da cindida – Empa S.A., conforme demonstrativo constante do anexo nº 02 (fls. 6083/6084).

4. Em relação ao saldo dos prejuízos fiscais compensáveis em 31/12/1998

Em função das alterações e justificativas acima citadas, a impugnante afirma que o saldo de prejuízos fiscais em 31/12/1998 perfaz a importância de R\$7.400.400,84, conforme quadro demonstrativo constante do anexo nº 02.

Assim, a impugnante elaborou os quadros das compensações de prejuízos relativos aos anos-calendário de 1999 a 2002, tendo como base os saldos acumulados em 31/12/1998 acima indicado, conforme anexo nº 03 (fls. 6085/6091).

Item 3 – Adições não computadas no lucro real – contratos com entidades governamentais



Sustenta o impugnante que, efetivamente, houve equívoco quando fez constar em sua defesa a afirmação de que os tributos decorrentes dessas operações foram incluídos no Refis.

Reitera, entretanto, em relação a este lançamento, todo o arrazoado na impugnação original.

Ao final, o contribuinte resume os termos da impugnação complementar, reiterando ainda todos os termos de sua impugnação original, para postular o cancelamento dos autos de infração objeto deste processo tributário administrativo.

Às fls. 6092/6093 consta cópia de ata de assembléia e de documento de identificação pessoal.

Consta apenso ao presente processo o competente processo de Representação Fiscal para Fins Penais protocolado sob o nº 10680.016042/2004-46.

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento prolatou o Acórdão DRJ/BHE Nº 9.564/2003 (fls. 6096/6161), acolhendo o pleito exclusivamente para compensar, na exigência referente à CSLL, os valores referentes à retenção da contribuição efetuada por Órgãos públicos nos termos do demonstrativo elaborado como resultado da diligência fiscal. O restante da exigência foi mantido, com decisão consubstanciada na seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2000

Ementa: DECADÊNCIA – TERMO INICIAL – DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA – CONTRIBUIÇÕES

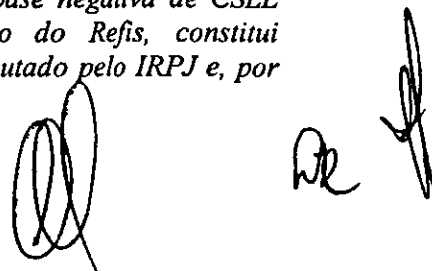
O prazo decadencial, no que se refere ao PIS, à Cofins e à Contribuição Social, é de dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003.

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS - Deságio na Aquisição de Prejuízos Fiscais e de base negativa - Utilização no âmbito do Refis.

A diferença (deságio) entre o preço pago e o valor do crédito compensável advindo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL adquirido de terceiros, utilizado no âmbito do Refis, constitui acréscimo patrimonial a ser reconhecido e tributado pelo IRPJ e, por



decorrência, também pelas contribuições sociais (PIS, Cofins e CSLL).rADIÇÕES - PROVISÃO INDEDUTÍVEL

Na determinação do lucro real, devem ser adicionadas ao lucro líquido do período de apuração as provisões destinadas a pagamentos para subempreiteiras que, de acordo com a legislação tributária, não são dedutíveis na determinação do lucro real. A alegação de erro na identificação da conta contábil não basta para afastar o lançamento ante a ausência de comprovação inequívoca do fato.

CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS - DAÇÃO EM PAGAMENTO

Constatado que o contribuinte diferiu a tributação relativamente à prestação de serviços objeto de contratos com entidades governamentais, é legítima a exigência do IRPJ quando do recebimento dos valores contratados, ainda que efetivado por meio de dação em pagamento (recebimento em imóveis).

EXCLUSÕES INDEVIDAS

Na determinação do lucro real, somente poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração os valores autorizados na legislação tributária, devidamente identificados e comprovados com documentação hábil e idônea.

DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA - MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Constatado em procedimento fiscal a utilização de documentação inidônea para fins de comprovação de supostos custos contabilizados, é lícito à fiscalização federal proceder à glosa dos valores correspondentes, legitimando ainda a aplicação da multa de ofício qualificada prevista para os casos da espécie.

MULTA DE OFÍCIO

Nos casos de lançamento de ofício, o autuado está sujeito ao pagamento de multa sobre os valores do imposto e contribuição devidos, nos percentuais definidos na legislação de regência.

PAGAMENTOS EFETUADOS POR ÓRGÃOS PÚBLICOS - RETENÇÃO NA FONTE

Se o contribuinte já apropriou os valores do IRPJ retidos por órgãos públicos, conforme atesta as declarações da pessoa jurídica, não há que se falar em aproveitamento das retenções em relação às diferenças de imposto apuradas no lançamento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Os lançamentos reflexos devem observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF



Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003.

*Ementa: PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS
E PAGAMENTOS SEM CAUSA*

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, bem como os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003.

*Ementa: CSLL – RECONHECIMENTO DE
INCONSTITUCIONALIDADE – LIMITES OBJETIVOS DA COISA
JULGADA*

O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja de novo exigível com base em normas legais supervenientes. A Lei nº 8.212, de 1991, por si só, legitima a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro.

*PAGAMENTOS EFETUADOS POR ÓRGÃOS PÚBLICOS –
RETENÇÃO NA FONTE*

É legítimo o aproveitamento no lançamento dos valores da CSLL retidos por órgãos públicos, nos casos em que ficarem comprovadas parcelas passíveis de compensação.

Lançamento Procedente em Parte

Em relação ao crédito exonerado, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício a este colegiado.

No que tange à exigência mantida, a interessada apresentou recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes (fls. 6173/6344), acompanhado de documentos recepcionados e protocolados sob a denominação de Anexo 16 (394 fls.) e Anexo 17 (489 fls.). Na essência da peça recursal a interessada reitera as razões da impugnação.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

RECURSO DE OFÍCIO:

Na peça impugnatória a interessada requereu, na eventualidade de ser superada a questão da não incidência da CSLL em função dar provimento judicial transitado em julgado, compensação da exigência referente a essa contribuição com valores retidos na fonte em função de serviços prestados a Órgãos públicos.

Em primeira apreciação do pleito, a autoridade julgadora de primeira instância resolveu converter o julgamento do recurso em diligência com objetivo de verificar se a demandante havia requerido, administrativa ou judicialmente, a restituição ou compensação desses valores e ainda se, de alguma forma, teria procedido ao aproveitamento desses créditos.

Determinou ainda que, na inexistência de pedidos de compensação, a autoridade responsável pela diligência elaborasse demonstrativo indicando o valor da CSLL dedutível em cada período de apuração dos anos-calendário de 1998 a 2002.

Em atendimento, a Fiscalização trouxe aos autos a planilha de fl. 6060 indicando qual seria o montante da CSLL retido por Órgãos públicos e passível de compensação. No Termo de Diligência Fiscal (fls. 6062/6065), foi explicado de que forma se chegou aos valores da planilha.

Instada a manifestar-se sobre os valores apurados, a fiscalizada reclamou (fls. 6071) que a diligência não apresentou as devidas retificações na autuação. Entretanto, não contestou a correção dos valores a serem compensados, sob a alegação de que precisaria ter conhecimento do que chamou de “resultado final da diligência” para, então, ter oportunidade de impugnar os valores apurados pelo fisco.

Importa distinguir entre o resultado da diligência e o impacto daí decorrente sobre a exigência constituída. Conforme requerido pela autoridade julgadora, a diligência teve por objeto a apuração dos valores da CSLL passíveis de compensação, o que foi executado conforme demonstrativo de fl. 6060.

Caberia à interessada, na manifestação de fls. 6068/6079, questionar os valores do demonstrativo. Não o fazendo, deve-se admiti-los como corretos. No que se refere aos efeitos sobre a autuação, é matéria a ser apreciada pela instância julgadora.

No julgamento, os valores constantes do demonstrativo foram devidamente excluídos do lançamento, conforme Quadro I do voto (fl. 6160). Em função do montante da exclusão, a instância de piso recorreu de ofício a este colegiado.

Entendo que não cabe reparo à decisão recorrida. O § 3º, do art. 64, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevê que o valor dos tributos e contribuições retido pelos Órgãos públicos será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação aos mesmos tributos e às mesmas contribuições.

Constata-se, pelo até aqui exposto, que os valores das retenções foram apurados considerando-se todos os elementos disponíveis. Não houve contestação desses valores pela interessada e a autoridade julgadora considerou-os na totalidade para efeito de exclusão da exigência.

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO:

I) PRELIMINARES:

1) Do princípio da capacidade contributiva e da proporcionalidade:

A autuação teve por base dispositivos da legislação tributária plenamente inseridos no ordenamento jurídico em vigor. Avaliar se essas normas, supostamente, violam princípios constitucionais é matéria cuja apreciação foge à alçada deste Colegiado.

Esse entendimento já foi consolidado no Conselho de Contribuintes com a edição da Súmula 1º CC nº 2, cujo Enunciado deixa claro:

O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

É de se rejeitar, portanto, a preliminar argüida.

2) Da decadência do direito de constituição do crédito tributário:

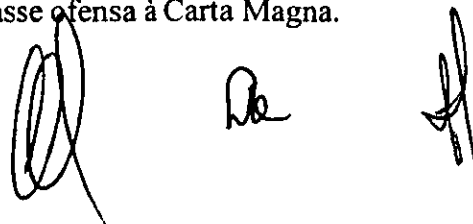
Tendo em vista que a discussão de mérito envolve possível ocorrência de fraude, o que teria impacto direto na contagem do prazo decadencial, a análise desta questão será executada após a avaliação do mérito.

3) Da dispensa do pagamento da CSLL por força de decisão transitada em julgado:

A recorrente foi albergada com provimento judicial transitado em julgado que a dispensava do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) instituída pela Lei nº 7.689/88. De acordo com a decisão judicial, o diploma legal em tela padecia de vício de inconstitucionalidade.

De imediato, concordo com a interessada segundo a qual a norma instituidora da CSLL é a Lei nº 7.689/88. Não se vislumbra na legislação posterior que tratou da matéria nenhum indicativo de revogação dessa lei, ainda que de forma tácita.

Na verdade, a questão principal a ser analisada tem origem no fato do STF ter se pronunciado no sentido de que apenas o art. 8º da Lei em comento seria inconstitucional. Isso porque o dispositivo determinava a vigência da norma a partir de sua publicação, desrespeitando o prazo nonagesimal para vigência das contribuições sociais. No mais, o Pretório Excelso não vislumbrou mácula que caracterizasse ofensa à Carta Magna.



Assim, no entendimento do STF, a Lei n.º 7.689/88 está plenamente inserida no ordenamento jurídico pátrio. Discute-se então se a manifestação da mais alta Corte do país tem o condão de afetar a coisa julgada.

Esse instituto constitucional tem como objeto fundamental o princípio da segurança jurídica, com vistas a impedir que o legislador seja influenciado por circunstâncias momentâneas e atue hostilizando direitos individuais já reconhecidos por manifestação definitiva do Poder Judiciário.

Ainda que prevista na Lei Maior, a definição da coisa julgada abrange aspectos muito mais de natureza processual do que propriamente constitucional. Nos dizeres de Humberto Theodoro Junior e Juliana Cordeiro de Faria “ *a preocupação do legislador constituinte foi apenas pôr a coisa julgada a salvo dos efeitos da lei nova que contemplasse regra diversa da normatização da relação jurídica objeto da decisão judicial não mais sujeita a recurso, como uma garantia dos jurisdicionados*”¹.

Portanto, é equivocado imaginar que a noção da intangibilidade da coisa julgada tenha sede constitucional. Na visão dos autores citados essa noção resulta de norma contida no Código de Processo Civil (art. 457) e não poderia ficar imune ao princípio da constitucionalidade, hierarquicamente superior. Assim, a validade do ato fica condicionada a sua conformidade com a Constituição.²

Sob esse prisma busca-se a melhor forma de enfrentar situações nas quais o Poder Judiciário caminha numa linha decisória de conteúdo flagrantemente hostil à Constituição Federal, resolvendo o litígio aplicando lei posteriormente declarada inconstitucional ou deixando de aplicar norma constitucional por entendê-la inconstitucional ou, ainda, decidindo contrariamente a regra ou princípio diretamente contemplado na Lei Maior.³

Teria-se nessas hipóteses, situações em que a segurança jurídica não poderia servir de pretexto para a manutenção de decisões em descompasso com a Constituição e, por isso, inválidas. Nos dizeres de Roberto de Oliveira Lima, “*o princípio da legalidade não pode ser sacrificado em homenagem à coisa julgada, tampouco o princípio da isonomia. No choque entre uns e outros, a imutabilidade tem de ceder passagem àqueles princípios basilares do constitucionalismo nacional.*”⁴

A visão aqui defendida é confirmada pelo STJ no RESP n.º 233662/GO cuja ementa reproduzo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA. EFEITOS E LIMITES. LEI 7689/88. APLICAÇÃO.

1. Pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos supervenientes à coisa julgada pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.

¹ THEODORO JUNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. “A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos para o seu controle”. In Nascimento, Carlos Valder (Coordenador). *Coisa Julgada Inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2005 - 5ª edição, p. 88.

² Idem, ob. cit., p. 89.

³ Idem, ob. cit., p. 76

⁴ LIMA, Roberto de Oliveira. Teoria da coisa julgada.

2. Os Tribunais, de qualquer grau, podem declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, mas com efeito meramente declaratório, sem qualquer carga de executabilidade, mesmo que alcance a coisa julgada.

3. Há limites a serem impostos à segurança jurídica, em face de regras postas na Carta Maior como o de que ela, quando construída pelo direito formal, não pode se impor sobre os princípios constitucionais.

4. Recurso especial provido.

Pela natureza didática, vale registrar trecho do voto do Ministro José Delgado proferido nesse julgamento:

"... A prevalecer a tese posta no acórdão supramencionado, resta indagar: como conciliar tal decisão com os princípios maiores postos na CF, art. 150, II, que veda à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente de denominação jurídica dos rendimentos e títulos ou direitos".

O meu entendimento não segue a conclusão do acórdão recorrido.

A coisa julgada, na situação examinada, não tem força absoluta. A decisão do Poder Judiciário, mesmo que lhe proteja a coisa julgada, não pode sobrepor-se aos ditames da Carta Magna.

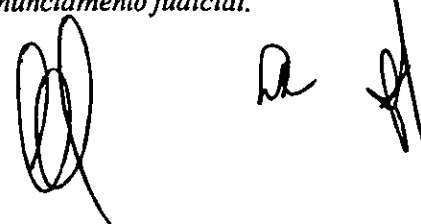
É dever da jurisprudência adaptar os efeitos da coisa julgada, em situações como a revelada nos autos, à força dos princípios que regem a relação jurídico-tributária, essencialmente, de conteúdo público, portanto, indisponível.

O primeiro plano da discussão deve ser analisado na busca de se compreender a extensão dos efeitos da não aplicação de uma lei por ser considerada inconstitucional, por parte dos Juizes de primeiro e segundo graus, quando tal decisão transita em julgado.

Sabido é que a Carta Magna, em seu art. 97, permite que os Tribunais, de qualquer grau, declarem pela maioria de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público.

Essa decisão, contudo, tem mero efeito declarativo e fica condicionada para que produza efeitos de validade, eficácia e efetividade em relação às partes, haja vista o caso concreto examinado, se o Colendo Superior Tribunal Federal a confirmar.

Não se deve afastar, na interpretação do art. 97, da CF, a forma sistêmica. A adesão a esse tipo de visualização da lei consiste em tê-la como em rigorosa vinculação com os demais dispositivos que regulam o panorama jurídico em apreciação, para que o fenômeno da segurança jurídica seja fortalecido com o pronunciamento judicial.



É princípio maior adotado pela Carta Magna que cabe, precipuamente, ao Colendo Supremo Tribunal Federal, a guarda da Constituição (art. 102), sendo de sua competência originária e recursal dizer ou não se determinada lei é constitucional ou inconstitucional.

Somente ao Supremo Tribunal Federal é que a Carta Magna outorgou essa competência, pelo que qualquer outra decisão proferida pelos Tribunais Superiores ou de Segundo grau sobre a inconstitucionalidade ou constitucionalidade da lei tem efeito meramente declaratório, sem qualquer carga de executoriedade, mesmo que lhe alcance a coisa julgada.

A diferença existente está, portanto, que o Supremo Tribunal Federal dispõe sobre a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da lei com carga constitutiva ou desconstitutiva de direito, o que provoca imediata validade, eficácia e efetividade da sua decisão para o mundo jurídico, vinculando as partes no controle difuso e a todos no controle concentrado.

A decisão dos Tribunais, com base no art. 97, CF, tem efeito meramente declaratório, inexecutável e dependente do pronunciamento do Supremo. A coisa julgada formada com a decisão dos Tribunais Superiores e a de Segundo grau é de natureza relativa e dependente.

Impõe-se a construção desse entendimento, sob pena de inverter-se o sistema introduzido pelo ordenamento jurídico constitucional, gerando-se clima de insegurança e desrespeito maior aos princípios postos na Carta Magna.

Não há lógica jurídica a se sustentar que uma declaração de inconstitucionalidade de uma lei proferida por um Tribunal de Segundo grau, em caso concreto, só pelo efeito do trânsito em julgado, tenha força de sobrepor-se ao entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a mesma lei, considerando-a constitucional, especialmente, quando aquela decisão provoca, pelos seus efeitos, violação a princípio constitucional, como é o da igualdade tributária.

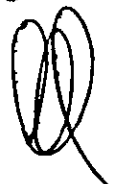
O tema, como visto, desafia os estamentos vinculados à interpretação do direito (doutrina e jurisprudência), exigindo que se ponha ordem no sistema criado pela CF para o nosso ordenamento jurídico.

É de toda sabença que a função da coisa julgada é a de impor segurança jurídica nas relações entre os litigantes, no âmbito do Poder Judiciário.

Não é desconhecida, também, a doutrina que consagra a segurança jurídica como um direito fundamental do cidadão.

Ocorre, porém, que há limites a serem impostos à segurança jurídica, em face de regras postas na Carta Maior - como o de que ela, quando construída pelo direito formal, não pode se impor sobre princípios constitucionais.

Considere-se também, que no trato das relações jurídicas de direito público o fenômeno da indisponibilidade do direito está presente, ladeado pelo da obediência rigorosa ao da legalidade.



Os efeitos formados por esse círculo principiológico não permitem colocar a decisão judicial trãnsita em julgado, sem que tenha sido pronunciada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal como hierarquicamente superior à Carta Magna.

O prevalecimento desse comportamento, isto é, de reconhecer-se a declaração de inconstitucionalidade de lei proferida por Tribunais que não o Supremo Tribunal Federal, com trãnsito em julgado, como produtora de efeitos permanentes de execução e, conseqüentemente, efetividade e eficácia, produziria o fenômeno de se compreender a possibilidade desse fenômeno (a coisa julgada) ficar acima das regras constitucionais, outorgando-se, também, aos juizes de instância inferior competência que não lhes foi dada pela Constituição Federal.

Mais adiante, o voto em comento ratifica os limites da coisa julgada:

A coisa julgada nas relações jurídicas de direito público não está acima dos princípios da moralidade, da legalidade, da igualdade, da eficiência, da probidade e dos direitos da cidadania.

Ela, coisa julgada, só tem forma de verdade jurídica quando apresenta-se harmônica com os ditames da Carta Magna e das demais regras jurídicas que, obedecendo aos seus dizeres, formam o ordenamento de direito da Nação.

Em conclusão, o Ministro José Delgado lembra a natureza continuativa da relação jurídico-tributária e as conseqüências daí advindas no que tange à inconstitucionalidade de determinada norma:

Por último, considere-se o já acentuado, de modo pacífico, na doutrina e na jurisprudência, de que a relação jurídico-tributária é de natureza continuativa. Essas relações se sucedem no tempo, mês a mês, pelo que não têm caráter de imutabilidade qualquer declaração de inconstitucionalidade a seu respeito

Por isso, tenho afirmado que pode haver cobrança de tributo, após cada fato gerador, nos períodos supervenientes à coisa julgada, pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada.

II) MÉRITO:

1) Omissão de receitas:

A fiscalização considerou como omissão de receita o valor correspondente ao deságio na compra de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, adquiridos de terceiros, e utilizados no âmbito do REFIS.

No entendimento da recorrente, como as perdas eventualmente apuradas pela cedente não seriam dedutíveis, os ganhos da cessionária não poderiam ser tributados para evitar que a mesma base fosse tributada duas vezes.



A meu ver, a decisão recorrida analisou bem a questão. Dúvida não há de que o deságio obtido pela recorrente constitui-se em ganho apropriado como receita. A regra é a inclusão dos ganhos na apuração do lucro líquido.

As exclusões ao lucro líquido para efeito de obtenção do lucro real são aquelas previstas na legislação. Não há dispositivo autorizando a exclusão da receita com deságio na aquisição de prejuízos fiscais ou base de cálculo negativa da CSLL. Ao contrário, a regra legal determina a inclusão, na apuração do lucro, dos ganhos monetários obtidos no pagamento das obrigações. O art. 375 do RIR/99 deixa claro:

Art. 375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 18, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 8.º)

Na mesma linha, como demonstrado no Acórdão recorrido, as decisões administrativas proferidas em processo de consulta são claras em determinar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre essas receitas.

O impacto da cessão sobre a escrituração ocorre de forma distinta para o cedente e o cessionário. O fato de a legislação determinar a indedutibilidade da perda apurada pelo cedente não significa o direito à exclusão do ganho pelo cessionário. Inexiste a vinculação argüida pela interessada.

Pelo exposto, nesse quesito o recurso não merece acolhida.

2) Glosa de prejuízos fiscais compensados indevidamente – saldo de prejuízos insuficientes:

Esse item refere-se à reversão de prejuízos decorrente das irregularidades apuradas nos anos-calendário objeto do procedimento fiscal. Nesse cálculo, o cerne da questão consiste no valor do saldo de prejuízos acumulados em 31/12/98. Com base na apuração efetuada no SAPLI, a Fiscalização utilizou o valor de R\$ 5.766.907,47, enquanto a interessada alega que o valor correto seria R\$ 9.915.027,44.

No Termo de Diligência Fiscal (fls.6062/6065), a autoridade fiscalizadora esclarece o porquê dessa diferença registrando os enganos cometidos pela autuada. Esta, por sua vez, manifestando-se (fls. 6074/6079) em relação ao mencionado Termo acata os argumentos do Fisco, com exceção do ano-calendário de 1992. A Fiscalização, com base em ato administrativo emanado pela autoridade competente, entendeu que nesse ano a interessada não poderia utilizar a sistemática de apuração semestral do resultado, devendo fazê-lo mensalmente.

A recorrente não contestou a legislação que serviu de base ao entendimento da autoridade. No entanto, argumentou que apresentou a Declaração de rendimentos do ano-calendário de 1992 com apuração semestral e a opção teria sido aceita pelo Fisco, não se podendo atribuir repercussão fiscal ao exercício já protegido pela decadência. O SAPLI não



poderia modificar uma situação jurídica consolidada pela entrega tempestiva da Declaração de Rendimento. Esses argumentos foram reiterados na peça recursal.

Conforme bem observado pela autoridade julgadora de primeira instância, o exame da Declaração de rendimentos (fls. 1004/1012) demonstra que não assiste razão ao demandante. Na elaboração da Declaração, foram preenchidos os Anexos 7 e 8 cujas dados, conforme informação impressa nos próprios Anexos, referem-se às empresas que fazem apuração mensal.

Esse fato é confirmado no Manual de Preenchimento da Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica (MAJUR) referente ao ano-calendário de 1992. Na orientação para preenchimento dos mencionados Anexos, o Manual indica que os mesmos devem ser utilizados exclusivamente pelas pessoas jurídicas que apuram resultado mensalmente.

Assim, na verdade a opção da interessada foi pela apuração mensal do resultado. E não poderia ser diferente, pela vedação informada no Termo de Diligência. O SAPLI apenas registrou e consolidou as informações constantes da Declaração, não havendo que se falar em modificação de situação jurídica consolidada.

Por esses motivos, quanto a esse item entendo que o procedimento fiscal não merece reparo.

3) Adições não computadas na apuração do Lucro Real – provisão indedutível:

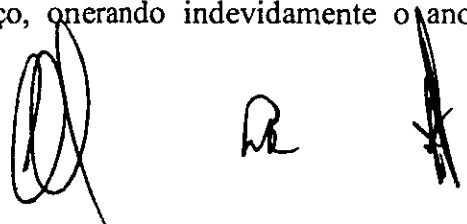
No último trimestre de 2002 a interessada constituiu provisão destinada a pagamento de sub-empiteiras, conforme identificado no Razão Analítico (Anexo XIV – fl. 140). A formalização da provisão teve como contrapartida lançamento a débito de custos operacionais distribuídos pelas diversas obras (centro de custos) em execução pela empresa, identificadas pelo respectivo código. Entendeu a fiscalização que não havia provisão para a dedução dessa provisão. Além disso, não teriam sido apresentados os documentos que comprovassem os lançamentos efetuados.

Apreciando as alegações quanto ao tema trazidas pela interessada com a impugnação, a autoridade julgadora de primeira instância demonstrou que o demonstrativo e os documentos apresentados não guardavam consonância com os valores registrados. Admitindo esse fato, a recorrente elaborou novo demonstrativo e acrescentou documentação constituída fundamentalmente por cópias de mapas de medição, notas fiscais e lançamentos constantes da escrituração.

De imediato a interessada admite que, do total lançado (R\$ 1.708.687,57), não conseguiu demonstrar o valor de R\$ 562.504,35. Quanto ao restante (R\$ 1.146.183,22) defende em síntese que:

- Os custos incorridos em 31/12/2002 efetivamente ocorreram e estão devidamente comprovados; e:

- Os valores correspondentes às notas fiscais relativas ao custo incorrido em 2002 não foram baixados na conta da provisão em 2003. As notas fiscais foram levadas a débito de custos e a crédito dos prestadores de serviço, onerando indevidamente o ano-calendário de 2003.



Na peça impugnatória defendeu a recorrente que os valores em discussão no presente item, ainda que tenham sido registrados como provisão para pagamento de empreiteiros, são na verdade custos incorridos e comprovados em 2002. Apresenta demonstrativos e documentos que, segundo ela, comprovariam o valor de R\$ 988.672,73.

Já no recurso voluntário, a interessada se contradiz e afirma que os valores foram realizados em 2003 e objeto de provisionamento em 2002 (fl. 6201, volume 24). Traz aos autos documentos, em sua maioria diversos daqueles apresentados na impugnação, que demonstrariam o valor de R\$ 1.146.183,22.

Posteriormente, peticionou a este Colegiado requerendo desistência em relação a alguns itens do recurso e, quanto ao presente item, afirma estar demonstrado o valor de R\$ 988.672,73, defendido na impugnação.

Constata-se que a própria recorrente não tem muita certeza de quais são, efetivamente, as operações que geraram a apropriação dos custos posteriormente glosados pela autoridade fiscal.

Examinando-se a documentação trazida à peça recursal tem-se, como exemplo, o valor de R\$ 201.391,18 referente à subempreiteira Compasul Construção e Serviços Ltda. No 4º trimestre de 2002, esse valor foi lançado como custo operacional em contrapartida à conta denominada provisão para subempreiteiro. (fls. 140 e 141 do Anexo XIV).

Assim, a princípio teria razão a demandante em defender que se trata de custo incorrido e devidamente registrado em 2002. Entretanto, compondo esse valor a interessada apresenta a nota fiscal nº 177.619 (fl. 171, do Anexo 16 ao recurso), emitida em 17/02/2003, no valor de R\$ 19.531,36. A referida nota foi contabilizada na data de sua emissão a débito de custos operacionais e a crédito de fornecedores, indicando a assunção da dívida (fl. 343, Anexo 16 do Recurso). Alguns dias depois a dívida foi quitada com lançamento a débito de fornecedores e contrapartida de Bancos/ Caixa.

O mesmo aconteceu em relação à Montreal Construções Ltda. Segundo a reclamante, o valor correspondente a esse subempreiteiro está incluído no montante de R\$ 693.404,96, referente ao centro de custo 8167-1 (fl. 148, Anexo 16 do Recurso) que foi lançado como custo operacional em contrapartida à provisão para subempreiteiro.(fls. 140 do Anexo XIV), no 4º trimestre de 2002. As notas fiscais apresentadas pela reclamante como comprovantes da parte desse valor referente à Montreal Construções Ltda.(fls. 197/206) foram emitidas em 2003 e lançadas como custo operacional nesse mesmo ano (fl. 336, anexo 16 do Recurso).

Entendo que está nitidamente caracterizada a apropriação em duplicidade dos custos referentes às operações com subempreiteiras. A questão consiste em determinar qual o momento correto em que esses custos foram incorridos quando então deveriam ser contabilizados.

Pela natureza dos contratos em questão, a contabilização deve seguir as regras definidas para os contratos de longo prazo. Sob esse prisma o custo apropriado deve ser definido a partir da produção registrada no período de apuração em função do progresso físico da empreitada. Por sua vez, a produção é atestada mediante laudo ou mapa de produção elaborado por profissional competente contendo as medições que definem o estágio do contrato.



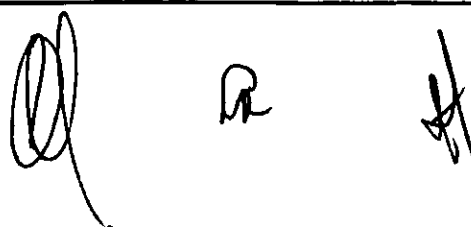
Em outras palavras, a apropriação do custo vincula-se às medições que registram a produção do período. Considerando que dentre os documentos trazidos aos autos estão os mapas de produção referentes aos centros de custos (obras), a partir dos valores lançados nessas medições será obtido o custo incorrido em cada obra, no período de apuração.

No caso em estudo, a data de emissão da nota fiscal, ainda que relevante em seus aspectos formais, não tem efeito quanto ao regime de apropriação dos custos. Nesse documento fiscal o que deve ser verificado é qual o período de medição a que se refere. Assim, a apropriação de custos feita em 2003 mediante diversos lançamentos a partir da emissão da notas fiscal só seria correta se vinculada às medições correspondentes. Não foi o caso, pois conforme será demonstrado abaixo, todos os mapas de produção apresentados referem-se ao ano-calendário de 2002.

Do até aqui exposto, fica registrado que são passíveis de glosa os lançamentos de custos operacionais realizados em 2003 nas operações com subempreiteiros registradas nas contas denominadas 5825-4, 8156-6, 8167-1, 8458-1, 9450-1 e 9786-1, o que deverá ser apurado mediante procedimento fiscal específico. Saliente-se que esse fato é reconhecido pela interessada na peça recursal (fl. 6201, volume 24).

No que se refere ao custo apropriado no 4º trimestre de 2002 no valor total de R\$ 1.708.687,57, objeto da presente exigência, será acatado o montante registrado nas medições constantes dos mapas de produção acostados aos autos ressaltando-se que, por obediência ao regime de competência e tratando-se de apuração trimestral, só serão consideradas as medições referentes ao período em discussão.

Subempreiteira	Obra	Valor pleiteado no recurso (1)	Valor pleiteado na impugnação(2)	Valor conforme medição (3)
Compasul	157	142.739,77	-	52.262,33 (152)
Const.. Fortal	160	-	-	42.073,33 (176)
Adreeta e Cia	171	-	134.416,32	0,00 (181)
Akkanon Part.	180	16.030,05	-	19.978,26 (240/242)
Akkanon Eng.	180	25.859,37	-	31.730,19 (240/242)
Constr. Épura	180	80.858,13	57.465,27	70.511,52 (240/242)
U & M Const.	180	37.492,07	158.013,82	108.051,90 (240/242)
Engedrain	180	12.470,50	-	22.836,90 (240/242)
Montreal Const..	180	420.805,16	282.923,84	426.857,09 (240/242)
Realdo A. R.	181	14.301,23	14.654,80	17.182,23 (260)
Blasting Com.	181	-	-	84.260,87 (261)



Jardim Verde	181	-	-	0,00 (259)
Const. Pinto	181	32.005,10	21.869,34	55.830,68 (260)
Const. Fortal	186	176.953,65	128.809,25	0,00 (283)
Arnaldo F.	186	-	-	0,00 (283)
Arg. Jaz. Piatuba	186	-	-	0,00 (284)
Blasting Com.	195	96.171,39	89.717,13	96.171,39 (325)
A J Migliavacca	195	59.544,76	80.436,12	87.398,68 (326)
Pana Const.	195	21.273,01	20.366,84	52.577,65 (326)
Const. Pinto	195	9.679,03	-	9.679,03 (327)
TOTAL		1.146.183,22	988.672,73	1.177.402,05

(1) Anexo 16 ao Recurso Voluntário – fl. 149

(2) fls.1450/1451 (volume 7)

(3) Mapas de medição constantes do Anexo 16 ao Recurso Voluntário, às fls. indicadas entre parênteses.

Constata-se que, utilizando-se os mapas de medição, apurou-se uma montante de custos incorridos superior àquele pleiteado, tanto na impugnação como no recurso. A diferença é originada no fato da interessada ter baseado seus argumentos de defesa no cômputo das medições apenas quando houvesse emissão da nota fiscal correspondente.

Como já explicitado, essa vinculação parece-me equivocada sob a égide das normas que regulamentam a contabilização dos valores referentes a contratos de longo prazo. Assim, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência o montante de R\$ 1.177.402,05, permanecendo a autuação sobre R\$ 531.285,52.

Outrossim, deve a autoridade fiscal em procedimento específico proceder à glosa dos custos indevidamente apropriados em 2003, caracterizando duplicidade da dedução.

4) Adições não computadas no Lucro Real – contratos com entidades governamentais:

Tendo em vista que a recorrente apresentou desistência expressa desse item, a exigência deve ser mantida em sua integralidade.

5) Exclusões/ Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real:

Tendo em vista que a recorrente apresentou desistência expressa desse item, a exigência deve ser mantida em sua integralidade.



6) Compensação de bases negativas - CSLL:

Em função das infrações apuradas, a autoridade fiscal reverteu as bases de cálculo negativas da CSLL. Defende a recorrente que por força de decisão judicial transitada em julgado, estaria dispensada do recolhimento dessa contribuição.

Esse tema já foi analisado no item 3 das questões preliminares deste voto. Pelas mesmas razões lá expostas, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

7) Glosa de custos de bens ou serviços – Comprovação inidônea:

Em relação ao presente item, afirma a interessada que apresentou razões de impugnação em relação a cada um dos fornecedores que venderam mercadorias ou prestaram serviços a ela nas operações com custo glosado. Reclama que a decisão recorrida proferiu juízo global resumido sem apreciar as situações específicas.

Pelo exame dos autos constata-se que as razões da glosa são essencialmente as mesmas para todos os fornecedores. Preocupou-se a Fiscalização em demonstrar que, no entender da autoridade fiscal, a operação não existiu nos moldes registrados. Essa conclusão teve como escopo fundamental a inidoneidade e inexistência de fato dos fornecedores e a ausência de comprovação efetiva de pagamento ao fornecedor pelo serviço ou mercadoria.

As razões de defesa, ainda que apresentadas individualmente, não trazem maiores diferenciais de um fornecedor para outro. Assim, abstraindo a questão de mérito, é razoável que a decisão de primeira instância tenha sido proferida sob um enfoque geral.

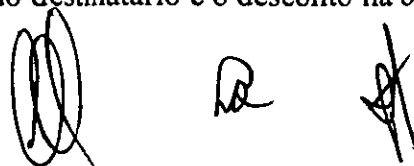
Mesmo assim, para que não paire dúvidas quanto à apreciação de todos os argumentos de defesa que integram os autos, a análise do recurso será feita para cada um dos fornecedores.

a) Agromex Agropecuária e Mecanização Rural Ltda:

Desde 1999 a empresa informa receita bruta zero na DIPJ e não apresenta DCTF. De acordo com depoimento prestado por vizinho estabelecido no local há mais de dez anos, a empresa funcionou até 2000 no endereço por ela informado. Manifestou-se ainda a testemunha no sentido de que a Agromex comercializava apenas sucata de máquinas pesadas, não existindo no estabelecimento máquinas apropriadas para aluguel. A inscrição da empresa foi bloqueada pela SEFAZ/ MG, pelo desaparecimento do contribuinte.

A presença de circunstâncias indicando que o fornecedor não dispunha de condições para a prática do serviço enfraquece a força probante das notas fiscais e medições apresentadas. No que se refere ao contrato de prestação de serviços (fls. 1568/1570, volume 7) dois detalhes chamam a atenção. O valor estipulado para o contrato é de R\$ 195.000,00, fixo e irrevogável, conforme cláusula estipulada. Entretanto, os pagamentos supostamente realizados à empresa são muito superiores a esse valor, totalizando R\$ 559.648,49. O outro detalhe é que o contrato foi formalizado em 02/09/99 e assinado por Hevery Lopes de Moura pessoa até então pessoa estranha à sociedade, pois só veio a integrá-la na terceira alteração contratual (fls. 82/86, Anexo I) formalizada em 27/09/99, vinte e cinco dias após a assinatura do contrato.

Com isso, o contrato tem sua idoneidade comprometida e seu efeito probatório anulado. Quanto aos cheques, a emissão sem identificação do destinatário e o desconto na boca



do caixa, torna esses documentos inúteis como elementos de prova da efetiva prestação do serviço.

b) Colúmbia Tratores e Equipamentos Ltda:

No ano-calendário de 1999, período em que teriam sido prestados os serviços, a empresa apresentou DIPJ como inativa, sendo essa a última Declaração entregue. A inscrição estadual foi bloqueada e considerados inidôneos todos os documentos fiscais emitidos, com ou sem autorização, a partir de 13/11/1991. As notas fiscais apresentadas pela recorrente como comprovantes do serviço prestado foram impressas com base numa autorização falsa, de acordo com a Prefeitura de Belo Horizonte. Além disso, o endereço informado pela empresa não existe o que foi confirmado por vizinhos ao local que informaram desconhecê-la.

Argumenta a interessada que o fornecedor estava com situação cadastral "ATIVA" perante à SRF em 25/02/2001 (fl. 1745, Volume 8). Na verdade, esse fato não lhe socorre. A constatação irrefutável como resultado da diligência é que a empresa nunca existiu de fato. Nesse caso, a manutenção do cadastro ativo muitas vezes revela interesses escusos dos responsáveis, voltados à utilização da empresa para o registro de operações sem lastro com a realidade.

Insiste a reclamante no sentido de que escriturou em sua contabilidade notas fiscais idôneas, sob o argumento de que o bloqueio junto à Prefeitura deu-se não em função de declaração de falsidade das notas fiscais emitidas, mas em razão de endereço desconhecido.

Penso que não há uma seqüência razoável nessa argumentação. O endereço desconhecido levou a SEFAZ/MG à conclusão lógica de que a empresa não existia de fato. Daí a emissão do Ato Declaratório de Inidoneidade ou Falsidade Documental (fl. 104, Anexo I) publicado em 19/12/95. Ratifique-se que a inexistência foi posteriormente comprovada pela diligência efetuada pela fiscalização da Receita. Portanto, não há como as notas fiscais serem idôneas.

A inexistência de fato da empresa e a inidoneidade das notas fiscais têm reflexo nos outros documentos trazidos aos autos pela recorrente. Sob as circunstâncias descritas, os laudos de medição e relatórios de obra constituem-se em elementos de autenticidade duvidosa, sem nenhuma condição de atestar a prestação dos serviços.

Pelo exposto, torna-se infrutífera a tentativa de comprovar o pagamento, pelo suposto serviço prestado, com cheques nominativos à própria emitente e sacados na boca do caixa ou, ainda pior, nominativo a terceiros. Chega a ser de surpreendente ingenuidade o fato da interessada aceitar quitar uma suposta obrigação com o fornecedor mediante a emissão de cheque nominativo a si própria ou a terceira pessoa estranha ao negócio, abdicando de um forte instrumento probatório a seu favor, para efeito de atestar a realização do serviço.

c) Construtora Anapu Ltda:

Conforme fl. 285 do Anexo I, o suposto sócio da empresa prestou Declaração à Junta Comercial dizendo que jamais participou da sociedade. Acompanhando a Declaração consta registro de ocorrência policial (fl. 287, Anexo I) e Termo de Declaração prestado à Receita Federal (fl. 286, Anexo I) pelo Sr. Paulino da Silva, onde informa o extravio de seus documentos, que teria ocorrido há algum tempo.



Comparando a assinatura constante desses documentos com aquela do contrato social verifica-se que são bem distintas, confirmando que o signatário do contrato social não foi o Sr. Paulino da Silva. Nesse caso, a utilização fraudulenta do nome de terceiros coloca sob suspeita a formalização da empresa. O mesmo ocorre em relação aos contratos de subempreitada e locação de equipamentos tendo a interessada como parte. Aqui, além da irregularidade quanto à assinatura por terceiro que não o signatário identificado, existe um agravante pelo fato do suposto sócio ter se retirado da sociedade antes que os contratos fossem formalizados, conforme informação no Termo de Constatação (fls. 131/134).

Penso que os contratos de prestação de serviços contêm vícios que lhes retira a autenticidade como comprovantes de realização das operações a que se referem. Essa mesma fragilidade probante contamina, por conseqüência, os laudos de medição e relatórios de obra. Até porque não consta dos autos qualquer indicativo de que a subempreiteira dispunha de condições para a prestação dos serviços de que tratam os contratos.

Acrescente-se o fato, não devidamente esclarecido, de terem sido encontradas no escritório da suposta prestadora dos serviços, nota fiscais de outras subempreiteiras emitidas para a recorrente. Por coincidência, referem-se a prestadoras de serviços também objeto de investigação na presente ação fiscal e em relação às quais foram constatadas irregularidades da mesma natureza.

Portanto, ao contrário do alegado não ficou caracterizada a efetiva prestação dos serviços. No que se refere à comprovação dos pagamentos efetuados, também não assiste razão à recorrente. É infrutífera a tentativa de vincular o pagamento ao suposto serviço prestado com cheques nominativos à própria emitente e sacados na boca do caixa ou, ainda pior, nominativo a terceiros, sem comprovação de vínculo com a beneficiária.

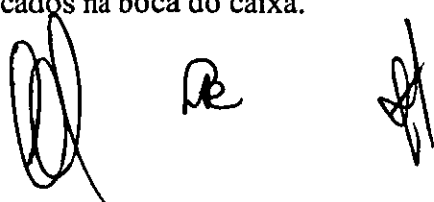
d) Construtora Monte Verde:

Mais uma vez está-se diante de uma situação na qual a prestadora de serviços não é encontrada em nenhum endereço informado. Demonstra-se uma característica marcante da interessada que é o registro de supostas operações com empresas voláteis que se dissolvem no ar com extrema facilidade.

Apesar da insistência da recorrente em argumentar o contrário, o registro contábil da operação não é suficiente para comprovar sua efetivação. Inexistem elementos que demonstrem a capacidade da Construtora Monte Verde em realizar os serviços objeto do contrato. Na verdade, sequer existem evidências concretas de que essa empresa existiu de fato, nos moldes constantes do contrato social.

O Sr. Eduardo Vitor dos Santos, sócio da Construtora Monte Verde, também foi sócio da Construtora Anapu, acima mencionada. Ainda que esse fato não represente, por si só, qualquer infração, trata-se de uma interessante coincidência tendo em vista que o objeto da investigação nas duas empresas é o mesmo e, em relação a ambas, não houve a comprovação da existência de fato da subempreiteira.

Portanto, ao contrário do alegado não ficou caracterizada a efetiva prestação dos serviços. No que se refere à comprovação dos pagamentos efetuados, também não assiste razão à recorrente. É infrutífera a tentativa de vincular o pagamento ao suposto serviço prestado com cheques nominativos à própria emitente e sacados na boca do caixa.



e) Construtora Rio Verde:

A empresa jamais apresentou DIPJ ou DCTF. No endereço registrado, vizinhos informam que jamais funcionou qualquer empresa no local. Portanto, de imediato a existência de fato da subempreiteira já está sob suspeita.

Foi cancelada a inscrição da empresa na Secretaria da Fazenda do Distrito Federal em dezembro de 2003 e a situação cadastral perante o CNPJ foi considerada inapta em julho de 2004. Ainda que esses fatos tenham ocorrido após a emissão das notas fiscais, não se pode olvidar que são procedimentos de caráter não imediatista, ou seja, as autoridades só adotam tal prática após um período em que a pessoa jurídica manteve-se irregular. No caso, o cancelamento foi decidido apenas dois anos após a constituição formal da empresa. Durante esse período a inscrição já havia sido suspensa. Mais um indicativo de que a empresa nunca teve existência de fato.

Conforme registrado pela autoridade fiscalizadora, o contrato de prestação de serviços formalizado entre a interessada e a Construtora Rio Verde foi assinado em 01/11/2001, sendo essa última identificada como locadora e com indicação do número de registro no CNPJ. Entretanto, a subempreiteira só formalizou pedido de cadastramento no CNPJ em 06/12/2001.

Nessas circunstâncias, não sendo possível analisar o caso no âmbito da capacidade premonitória dos envolvidos, fica comprometida a idoneidade do contrato como instrumento probante da operação em discussão. Essa mesma fragilidade contamina, por consequência, os laudos de medição e relatórios de obra. Até porque, como já registrado, não consta dos autos qualquer indicativo de que a subempreiteira dispunha de condições para a prestação dos serviços de que trata o contrato ou, ainda, sequer existisse de fato.

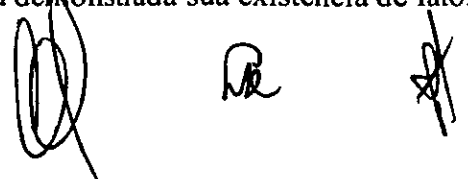
Portanto, ao contrário do alegado não ficou caracterizada a efetiva prestação dos serviços. No que se refere à comprovação dos pagamentos efetuados, também não assiste razão à recorrente. É infrutífera a tentativa de vincular o pagamento ao suposto serviço prestado, com cheques nominativos à própria emitente e sacados na boca do caixa.

f) Gralhos Terraplenagem Ltda.:

Conforme informação constante dos autos a empresa teve falência decretada em 09/02/1998, sendo o Termo Legal da falência em 02/01/1997. Não poderia o sócio ter formalizado contrato de locação de equipamentos após essa data, pois não tinha a disponibilidade dos bens que estariam sob a guarda do síndico. Além disso, causa estranheza que a recorrente, dentre tantas outras que poderiam prestar o mesmo tipo de serviço, crie vínculo contratual com empresa falida.

Sob esse prisma, penso que o contrato de prestação de serviços contém vícios que lhe retira a autenticidade como comprovante de realização da operação a que se refere. Essa mesma fragilidade probante contamina, por consequência, os laudos de medição e relatórios de obra.

Em diligência a autoridade fiscalizadora constatou que a empresa não funcionava no endereço indicado na época em que os serviços teriam sido prestados. Nos moldes dos itens anteriores, não há como atestar a capacidade da subempreiteira em prestar os serviços para os quais foi contratada quando sequer ficou demonstrada sua existência de fato.



Portanto, ao contrário do alegado não ficou caracterizada a efetiva prestação dos serviços. No que se refere à comprovação dos pagamentos efetuados, também não assiste razão à recorrente. É infrutífera a tentativa de vincular o pagamento ao suposto serviço prestado, com cheques nominativos à própria emitente e sacados na boca do caixa ou, ainda pior, nominativo a terceiros, sem comprovação de vínculo com a beneficiária.

g) Onait -Sulas Ltda.

Ao contrário das situações anteriormente analisadas, na presente situação a empresa foi localizada. O cerne da questão consiste na contradição entre os dois depoimentos prestados pelo sócio João Jorge de Freitas. Na primeira vez confirmou que através de subcontratação prestou os serviços indicados no contrato e recebeu os valores indicados.

No segundo depoimento retificou totalmente as informações anteriormente prestadas afirmando que não tinha condições técnicas de realizar o serviço que jamais foram realizados. Declarou ainda que emitiu as notas fiscais em favor da recorrente recebendo uma comissão sobre o valor da nota. Indicou ainda aquela que seria a empresa intermediária da negociação.

Não há como saber que motivo levou o sócio a retificar as informações prestadas. Entretanto, deve-se ressaltar que no depoimento dito retificador o sócio assumiu claramente sua responsabilidade na suposta prática de irregularidades com implicações fiscais e penais, ao contrário da ocasião anterior, quando atestou a regularidade da operação.

Em condições normais é razoável supor que perante uma autoridade um depoente falte com a verdade ou omita determinado fato a fim de não ser incriminado. Sob determinados aspectos, agindo dessa forma estaria exercendo um direito constitucional. Por outro lado, nessas mesmas condições é inimaginável supor que o declarante espontaneamente minta para assumir responsabilidade por algo que não fez.

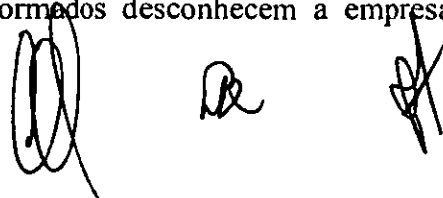
Se não consta dos autos nenhum indicativo de coação ou qualquer outro vício de consentimento, penso que a retratação deve ser tida como verdadeira. Sob esse aspecto, a não realização dos serviços está cristalinamente demonstrada, pois a emissão das notas fiscais procedeu-se vinculada à comissão e não às operações nelas descritas.

As declarações trazidas aos autos pela recorrente não são conclusivas. Preenchidas de próprio punho, na maior parte das vezes em grafia tosca, não gozam de força probante que desqualifique a retratação firmada pelo sócio, pois sequer comprovam a vinculação dos declarantes à subempreiteira e não estabelecem o período em que o serviço teria sido prestado o que impede a vinculação às notas fiscais emitidas.

Portanto, ao contrário do alegado não ficou caracterizada a efetiva prestação dos serviços. No que se refere à comprovação dos pagamentos efetuados, também não assiste razão à recorrente. É infrutífera a tentativa de vincular o pagamento ao suposto serviço prestado com cheques nominativos à própria emitente e sacados na boca do caixa.

h) Ouro Velho Construções Ltda:

A empresa somente apresentou DIRPRJ até o ano de 1992. Não foi localizada no endereço informado no contrato social nem naquele indicado na nota fiscal que atestaria a realização do serviço, sendo que vizinhos aos locais informados desconhecem a empresa.



Destarte, sequer se confirmou a existência de fato quanto mais a capacidade da empresa realizar o serviço.

No que se refere à nota fiscal, a única AIDF data de 23/03/90, sendo autorizada até a de n.º 250. O documento fiscal apresentado pela recorrente tem n.º 696, impresso com base numa suposta AIDF autorizada em 28/12/98. Trata-se, portanto, de documento inidôneo. Ratifica-se essa conclusão pelo fato do endereço informado no documento ter sido modificado desde a terceira alteração contratual em 10/10/91.

Comparando-se o contrato celebrado entre a recorrente e a Ouro Velho Construções Ltda com a alteração contratual mais recente dessa última constante dos autos, verifica-se que assinatura referente ao responsável pela subempreiteira no contrato de prestação de serviços é completamente diferente da assinatura de qualquer dos sócios da empresa constantes do contrato social. Não há como atestar que o signatário do contrato de serviços é representante legal da empresa Ouro Velho Construções Ltda..

Sob esse prisma, penso que o contrato de prestação de serviço contém vícios que lhe retira a autenticidade como comprovante de realização das operações a que se refere. Essa mesma fragilidade probante contamina, por conseqüência, os laudos de medição e relatórios de obra. Até porque, como já explicitado não consta dos autos qualquer indicativo de que a subempreiteira sequer existia de fato muito menos que dispunha de condições para a prestação dos serviços de que trata o contrato.

Portanto, ao contrário do alegado não ficou caracterizada a efetiva prestação dos serviços. No que se refere à comprovação dos pagamentos efetuados, também não assiste razão à recorrente. É infrutífera a tentativa de vincular o pagamento ao suposto serviço prestado quando ocorrido em dinheiro, não sendo possível vinculação ao beneficiário.

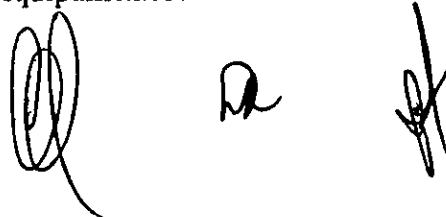
i) RN Engenharia e Construções Ltda.:

A empresa não foi localizada no domicílio informado em seu cadastro e vizinhos ao endereço afirmam desconhecê-la. Sequer é confirmada a existência de fato quanto mais a capacidade da empresa realizar o serviço.

Como já informado no Termo de Constatação Fiscal (fl. 155/156), as notas fiscais que atestariam a realização do serviço foram impressas sem autorização que as lastreasse, sendo portanto inidôneas.

Na alteração efetuada no contrato social em 04/01/99, a cláusula primeira informa que os bens da empresa, integralizando 60% do Capital Social, foram vendidos pelos sócios. Às fls. 157/160 do Anexo II constata-se que, quando do registro da empresa em 18/06/80, junto com o contrato social foi informada a relação dos bens (um teodolito, uma prancheta hidráulica e um veículo utilitário com três anos de uso) avaliados em Cr\$ 300.000,00; correspondendo exatamente a 60% do Capital Social (Cr\$ 500.000,00).

Ora, se a empresa vendeu todos os seus bens para aumento de capital em 04/01/99 no valor atualizado de R\$ 7.000,00; como explicar que dois dias antes, em 02/01/99, formalizou um contrato de locação de bens envolvendo tratores, motoniveladoras, rolos compactadores e carregadeiras? Qual a origem desses equipamentos?



Assim, mesmo que por hipótese fosse possível admitir a existência de fato da empresa, não há como aceitar a efetividade de uma operação de locação de equipamentos que não são de propriedade do locador. Saliente-se que a cláusula sétima do contrato proíbe a cessão do objeto. Assim, não há que se falar numa possível sublocação.

Ainda em relação ao contrato de locação de equipamentos, a assinatura do representante da RN Engenharia e Construções, aliás não identificado, é completamente diferente das assinaturas de qualquer dos sócios dessa empresa registrados na alteração contratual. De acordo com a cláusula sexta dessa alteração, a administração e a gerência da sociedade caberia exclusivamente ao sócio José Maria Pinto que a representaria junto a clientes e fornecedores. Não havendo indicativo de que essa competência foi delegada, é razoável concluir que o signatário do contrato de prestação de serviços é pessoa estranha aos quadros da empresa.

Sob esse prisma, penso que o contrato de prestação de serviços contém vícios que lhe retira a autenticidade como comprovante de realização da operação a que se refere. Essa mesma fragilidade probante contamina, por consequência, os laudos de medição e relatórios de obra.

Portanto, ao contrário do alegado não ficou caracterizada a efetiva prestação dos serviços. No que se refere à comprovação dos pagamentos efetuados, também não assiste razão à recorrente. É infrutífera a tentativa de vincular o pagamento ao suposto serviço prestado com cheques nominativos à própria emitente e sacados na boca do caixa.

j) Tecnomate Comércio e Serviços Ltda.:

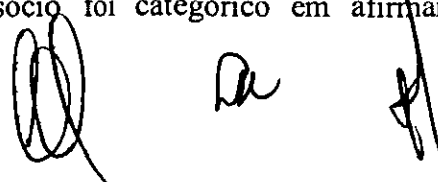
A empresa foi localizada, entretanto, o sócio prestou declaração afirmando que jamais efetuou qualquer tipo de transação com a recorrente. Apesar da interessada questionar a veracidade do depoimento tendo em vista a situação de inadimplência contumaz, não há nenhuma prova robusta de que ocorreu a venda de mercadorias ou o serviço prestado.

Ao contrário. O objeto social da empresa é incompatível com a natureza do suposto serviço prestado. Sequer existe um contrato de prestação de serviços. Ao defender que as notas fiscais substituiriam o contrato como instrumento probatório, a recorrente ignorou o Termo de Constatação Fiscal (fls. 157/160) que atestou a existência de notas paralelas.

Quanto a esse último fato, não prospera a defesa segundo a qual a reclamante não emitiu as notas paralelas. O relevante, na verdade, é que os dados constantes das notas fiscais em poder da recorrente e por ela utilizadas divergem dos registros efetuados nas vias dessas mesmas notas em poder da emitente. Não há como conferir veracidade aos documentos fiscais em poder da interessada se não existe contrato de prestação de serviços, o suposto emitente afirma não ter com ela feito qualquer negócio e, ainda mais, a empresa tem objeto social incompatível com a natureza do serviço.

Portanto, ao contrário do alegado não ficou caracterizada a efetiva prestação dos serviços. No que se refere à comprovação dos pagamentos efetuados, também não assiste razão à recorrente. É infrutífera a tentativa de vincular o pagamento ao suposto serviço prestado ou à venda de mercadorias com cheques nominativos à própria emitente e sacados na boca do caixa.

Quanto aos cheques que efetivamente foram depositados em conta-corrente em nome da Tecnomate Comércio e Serviços Ltda., o sócio foi categórico em afirmar a



inexistência de conta-corrente no Banco onde os depósitos foram realizados. Informou ainda ter notificado extra-judicialmente a instituição financeira solicitando esclarecimentos. Ressalte-se que essa mesma conta foi coincidentemente utilizada para depósito de valores referentes a pagamentos de outros subempreiteiros sem vínculo formal com a Tecnomate, mas também objeto da ação fiscal. Pelo exposto, entendo que o pagamento à Tecnomate não foi comprovado.

l) Construir Indústria e Comércio Ltda.:

Conforme Termo de Constatação Fiscal (fls. 129/130), quando da emissão das notas fiscais não existia indicativo da existência de fato da empresa que foi considerada desaparecida pela Secretaria de Fazenda – MG, tendo sido declarados inidôneos todos os documentos fiscais por ela emitidos a partir de 16/11/99.

A declaração de inidoneidade do documento fiscal retira-lhe força probante em relação à operação nele indicada, ainda mais quando sequer resta comprovada a existência de fato da emitente à época das operações registradas. Essa mesma fragilidade probante contamina, por consequência, os laudos de medição e relatórios de obra.

Portanto, ao contrário do alegado não ficou caracterizada a efetiva prestação dos serviços. No que se refere à comprovação dos pagamentos efetuados, também não assiste razão à recorrente. É infrutífera a tentativa de vincular o pagamento ao suposto serviço prestado ou à venda de mercadorias com cheques nominativos à própria emitente e sacados na boca do caixa.

A ausência de comprovação da existência de fato da empresa e, como consequência óbvia, da capacidade de realizar a operação registrada, não permite aceitar sequer os cheques nominativos à Construir Indústria e Comércio Ltda. Até porque o endosso realizado nos mesmos impede a confirmação de que, efetivamente, ocorreu o pagamento por uma operação de compra e venda de mercadorias.

m) José Benite Meneguette – ME:

A empresa foi localizada e tem existência regular, mas o suposto proprietário apresentou declaração informando não ter efetuado qualquer negociação com a recorrente.

No presente caso, esse depoimento deve ser visto com ressalvas. Tem razão a interessada no argumento de que existem divergências gritantes entre a assinatura nesse testemunho (fl. 48, Anexo II) e aquela constante da petição encaminhada à Receita Federal de Colatina (Fl. 43, Anexo II). Também existem divergências entre a assinatura da cédula de identidade (fl. 45, Anexo II) e aquela registrada com firma reconhecida no documento de transferência de veículo (fl. 44, Anexo II).

A dúvida levantada não permite que se considere a declaração prestada como documento válido para considerar o serviço como não realizado. Caberia à autoridade fiscalizadora trazer elementos que permitissem avaliar com mais precisão a idoneidade dos documentos.

Ao contrário das situações vistas até aqui, foram apresentadas cópias de cheques que comprovam o pagamento ao subempreiteiro por serviços prestados à interessada. Além disso, não havendo questionamentos quanto à autenticidade do documento de fl. 4151 (volume



17), a possibilidade de utilização de caminhões de terceiros derruba o argumento fiscal da falta de estrutura para a prestação dos serviços nos moldes registrados.

Do exposto, entendo que a dúvida razoável impede a manutenção da exigência neste item.

n) Comercial Itararé Ltda.:

A empresa não foi localizada no endereço informado. O proprietário do imóvel prestou declaração afirmando que a Comercial Itararé nunca funcionou no local, o que foi confirmado por outras pessoas. Se a empresa nunca teve existência de fato, não há como ter vendido mercadorias à interessada.

A inexistência de fato da empresa implicou no cancelamento, pela Secretaria de Fazenda – MG, da inscrição estadual e a declaração de inidoneidade de todos os documentos fiscais emitidos, autorizados ou não.

Essa declaração de inidoneidade dos documentos fiscais retira-lhes força probante em relação à operação nele indicada, ainda mais quando resta comprovada a inexistência de fato da emitente. Essa mesma fragilidade probante contamina os relatórios de obra.

Acrescente-se o fato, não devidamente esclarecido, de terem sido encontradas notas fiscais da Comercial Itararé emitidas para a recorrente, no escritório de outra suposta prestadora dos serviços. Por coincidência, trata-se de empresa também objeto de investigação na presente ação fiscal e em relação a qual foram constatadas irregularidades da mesma natureza. Conforme relatório, a presença da autoridade fiscal implicou na tentativa de destruição desses documentos.

Portanto, ao contrário do alegado não ficou caracterizada a efetiva prestação dos serviços. No que se refere à comprovação dos pagamentos efetuados, também não assiste razão à recorrente. É infrutífera a tentativa de vincular o pagamento à venda de mercadorias, através de cheques nominativos à própria emitente e sacados na boca do caixa, ou, ainda pior, nominativo a terceiros, sem comprovação de vínculo com a beneficiária.

Registre-se ainda que alguns cheques que comprovariam o pagamento da compra de mercadoria ou do serviço prestado foram depositados em contas de dirigentes da interessada. Instada a justificar o tal fato, alegou tratar-se pagamento de empréstimos feitos junto a essas pessoas que adiantaram valores para honrar compromissos com fornecedores. Quando do pagamento das faturas, deram quitação das mesmas e endossaram os cheques para quitação direta junto aos dirigentes que adiantaram esses valores. Entretanto, sob a alegação de dificuldades de caixa, necessidade premente de cumprir seus compromissos e insignificância de valores, admitiu não ter nenhum registro dessas operações.

Sequer é possível aceitar os cheques nominativos à Comercial Itararé Ltda. Até porque o endosso realizado nos mesmos impede a confirmação de que, efetivamente, ocorreu o pagamento por uma operação de compra e venda de mercadorias. Além disso, a recorrente apresentou como comprovante de pagamento efetuado à Comercial Itararé um cheque que também foi apresentado como pagamento de mercadorias junto à empresa Pneujet Comercial Ltda. Tal fato compromete sobremaneira as provas apresentadas.



o) Comercial Tapajós:

A empresa não foi localizada no endereço informado. A proprietária do imóvel prestou declaração afirmando que a Comercial Tapajós nunca funcionou no local. Acrescente-se o fato da inscrição estadual ter sido bloqueada pela Secretaria de Fazenda – MG, pelo desaparecimento da empresa. Se não há indicativo de que a empresa teve existência de fato, não há como ter vendido mercadorias à interessada.

Portanto, ao contrário do alegado não ficou caracterizada a efetiva prestação dos serviços. No que se refere à comprovação dos pagamentos efetuados, também não assiste razão à recorrente. É infrutífera a tentativa de vincular o pagamento ao suposto serviço prestado ou à venda de mercadorias com cheques nominativos à própria emitente e sacados na boca do caixa ou nominativos a terceiros sem comprovação de vínculo com a beneficiária.

p) JM Minas Tratores Ltda.:

Conforme Termo de Constatação Fiscal (fls. 141/143) foi apresentada DIRPJ apenas até o ano-calendário de 1998, sendo que nos dois últimos períodos como inativa. Conforme depoimento de vizinhos, a empresa jamais funcionou no endereço informado.

Apesar do mencionado Termo registrar a emissão de correspondência ao proprietário da empresa, o não atendimento à solicitação e os fatos acima mencionados não permitem a confirmação de que a mesma existia de fato à época das operações registradas ou tinha capacidade de realizá-las.

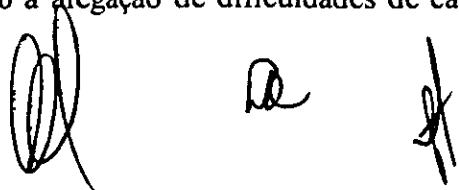
Os sócios da empresa são os mesmos sócios da Unipeças Comercial Ltda., empresa também investigada nesse procedimento e onde a Fiscalização entende ter apurado irregularidades de mesma natureza.

A inscrição da empresa na Secretaria da Fazenda – MG foi bloqueada pelo desaparecimento do contribuinte, sendo considerados inidôneos todos os documentos fiscais emitidos a partir de 01/12/1996 incluindo, portanto, os emitidos para a interessada.

A declaração de inidoneidade do documento fiscal retira-lhe força probante em relação à operação nele indicada, ainda mais quando sequer resta comprovada a existência de fato da emitente à época das operações registradas. Essa mesma fragilidade probante contamina, por consequência, os relatórios de obra.

Portanto, ao contrário do alegado não ficou caracterizada a efetiva prestação dos serviços. No que se refere à comprovação dos pagamentos efetuados, também não assiste razão à recorrente. É infrutífera a tentativa de vincular o pagamento à venda de mercadorias, com cheques nominativos à própria emitente e sacados na boca do caixa ou, ainda pior, nominativo a terceiros sem comprovação de vínculo com a beneficiária.

Registre-se ainda que alguns cheques que comprovariam o pagamento da compra de mercadoria foram depositados em contas de dirigentes da interessada. Instada a justificar o tal fato, alegou tratar-se pagamento de empréstimos feitos junto a essas pessoas que adiantaram valores para honrar compromissos com fornecedores. Quando do pagamento das faturas, deram quitação das mesmas e endossaram os cheques para quitação direta junto aos dirigentes que adiantaram esses valores. Entretanto, sob a alegação de dificuldades de caixa,



necessidade premente de cumprir seus compromissos e insignificância de valores, admitiu não ter nenhum registro dessas operações.

q) Pneujet Comercial Ltda.:

A empresa foi localizada, entretanto, o sócio prestou declaração afirmando que jamais efetuou qualquer tipo de transação com a recorrente. Apesar da interessada questionar a veracidade do depoimento, não há nenhuma prova robusta de que ocorreu a venda de mercadorias.

A existência comprovada das notas fiscais paralelas contribui para contaminar o efeito probante desses documentos. Ainda mais quando se verifica que as informações constantes dos documentos fiscais em poder da recorrente e por ela utilizados, são incompatíveis com as características do fornecedor.

Isso porque, conforme Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 151/154), a Pneujet Comercial Ltda. é uma empresa voltada para a prestação de serviços automotivos e venda de pneus dirigidos a automóveis e utilitários. Não possui em estoque pneus para tratores, caminhões ou máquinas de terraplanagem, nem dispõe de espaço físico para armazenagem de produtos dessa natureza.

Quanto a esse último fato, não prospera a defesa segundo a qual a reclamante não emitiu as notas paralelas. O relevante, na verdade, é que os dados constantes das notas fiscais em poder da recorrente e por ela utilizadas divergem dos registros efetuados nas vias dessas mesmas notas em poder da emitente. Não há como conferir veracidade aos documentos fiscais em poder da interessada se o suposto emitente afirma não ter com ela feito qualquer negócio e, ainda mais, a empresa tem estrutura incompatível com a natureza da operação registrada.

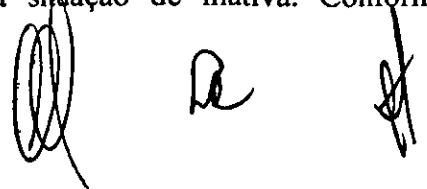
Portanto, ao contrário do alegado não ficou caracterizada a efetiva prestação dos serviços. Os relatórios de obra não são elementos suficientes para atestar a venda de mercadorias quando não restou comprovado o vínculo entre a recorrente e o fornecedor.

Na mesma linha, é infrutífera a tentativa de vincular o pagamento ao suposto serviço prestado ou à venda de mercadorias com cheques nominativos à própria emitente e sacados na boca do caixa. Registre-se ainda que um dos cheques vinculados à compra de mercadorias refere-se na verdade a parte do pagamento de automóvel para um dirigente da interessada.

Quanto aos cheques que efetivamente foram depositados em conta-corrente em nome da Pneujet Comercial Ltda., merecem efetivamente uma melhor investigação para identificar a que se referem. Ressalte-se entretanto que, pelo até aqui exposto e considerando que o montante desses cheques não chega a 4% (quatro por cento) do valor total das notas fiscais emitidas em nome da interessada, reafirmo a inexistência de elementos indicativos de que envolvam a venda de mercadorias.

r) Unipeças Comercial Ltda.:

Conforme Termo de Constatação Fiscal (fls. 161/163) foi apresentada DIRPJ correspondente aos anos-calendário de 1999 a 2002 na situação de inativa. Conforme



depoimento de vizinhos e do proprietário do imóvel registrado como endereço da empresa, ela não mais funcionava no local por ocasião das operações registradas.

Apesar do mencionado Termo registrar a emissão de correspondência ao proprietário da empresa, o não atendimento à solicitação e os fatos acima mencionados não permitem a confirmação de que a mesma existia de fato à época das operações registradas ou tinha capacidade de realizá-las.

Os sócios da empresa são os mesmos sócios da JM Minas Tratores Ltda., empresa também investigada nesse procedimento e onde a Fiscalização entende ter apurado irregularidades de mesma natureza.

A inscrição estadual da empresa foi bloqueada em 18/12/96. Pelo registro das AIDF no cadastro da Secretaria de Fazenda – MG, as notas fiscais registradas pela recorrente não possuíam a devida autorização. Sob essa circunstância, ao contrário da defesa apresentada, não há necessidade de afirmativa expressa daquele Órgão quanto à falsidade do documento fiscal. A impressão do talonário sem a devida autorização compromete a idoneidade das notas emitidas.

Esse fato retira a força probante do documento fiscal em relação à operação nele indicada, ainda mais quando sequer resta comprovada a existência de fato da emitente à época das operações registradas. Essa mesma fragilidade probante contamina, por consequência, os relatórios de obra.

Portanto, ao contrário do alegado não ficou caracterizada a efetiva prestação dos serviços. No que se refere à comprovação dos pagamentos efetuados, também não assiste razão à recorrente. É infrutífera a tentativa de vincular o pagamento à venda de mercadorias, com cheques nominativos à própria emitente e sacados na boca do caixa ou, ainda pior, nominativo a terceiros sem comprovação de vínculo com a beneficiária.

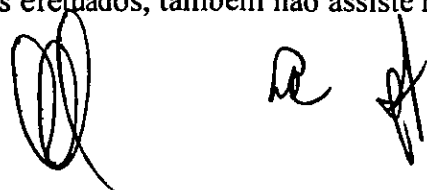
s) ZWL Comercial Ltda.:

A empresa não foi localizada no endereço informado. Vizinhos prestaram declaração afirmando que a ZWL Comercial Ltda. nunca funcionou no local. Se a empresa nunca teve existência de fato, não há como ter vendido mercadorias à interessada.

Foi cancelada a inscrição da empresa na Secretaria da Fazenda – MG pelo desaparecimento do contribuinte, sendo considerados inidôneos todos os documentos fiscais emitidos a partir de 01/05/2001 incluindo, portanto, a maior parte daqueles emitidos para a interessada.

A existência comprovada das notas fiscais paralelas contribui para contaminar o efeito probante desses documentos. Acrescente-se o fato, não devidamente esclarecido, de terem sido encontradas notas fiscais da ZWL Comercial Ltda. emitidas para a recorrente, no escritório de outra suposta prestadora dos serviços. Por coincidência, trata-se de empresa também objeto de investigação na presente ação fiscal e em relação a qual foram constatadas irregularidades da mesma natureza. Conforme relatório, a presença da autoridade fiscal implicou na tentativa de destruição desses documentos.

Portanto, ao contrário do alegado não ficou caracterizada a efetiva prestação dos serviços. No que se refere à comprovação dos pagamentos efetuados, também não assiste razão



à recorrente. É infrutífera a tentativa de vincular o pagamento à venda de mercadorias, com cheques nominativos à própria emitente e sacados na boca do caixa ou, ainda pior, nominativo a terceiros sem comprovação de vínculo com a beneficiária.

Registre-se ainda que alguns cheques que comprovariam o pagamento da compra de mercadoria foram depositados em contas de dirigentes da interessada. Instada a justificar o tal fato, alegou tratar-se pagamento de empréstimos feitos junto a essas pessoas que adiantaram valores para honrar compromissos com fornecedores. Quando do pagamento das faturas, deram quitação das mesmas e endossaram os cheques para quitação direta junto aos dirigentes que adiantaram esses valores. Entretanto, sob a alegação de dificuldades de caixa, necessidade premente de cumprir seus compromissos e insignificância de valores, admitiu não ter nenhum registro dessas operações.

Sequer é possível aceitar os cheques nominativos à ZWL Comercial Ltda. Até porque o endosso realizado nos mesmos impede a confirmação de que, efetivamente, ocorreu o pagamento por uma operação de compra e venda de mercadorias. Além disso, foram depositados na mesma conta corrente onde também foram depositados cheques nominativos a outros prestadores de serviços e por eles endossados, indicando uma coincidência sem explicação. Tal fato compromete sobremaneira as provas apresentadas, não ficando atestada a efetiva realização da operação.

8) Imposto de Renda na Fonte:

A matriz legal da autuação desse tributo está no art. 61 da Lei nº 8.981/95 que estabelece:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o §2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Pelo exame do texto legal e do até aqui exposto, verifica-se que as circunstâncias previstas na norma estão perfeitamente tipificadas no presente caso. Relativamente a diversos valores contabilizados como custos ou despesas com prestação de serviços ou aquisição de mercadorias, não restou comprovada a efetiva realização da operação a que se referiam.

Não comprovada a realização das operações, os valores constantes dos cheques emitidos supostamente para quitá-las tiveram destinação diversa. Foram direcionados a beneficiários não identificados ou se constituíram em pagamento sem causa, incluindo-se nesse

último caso o montante utilizado por diretores da empresa, conforme expresso no § 1º do dispositivo em referência. Caracterizou-se destarte o fato gerador do IRRF.

Importa ressaltar duas diferenças marcantes entre as incidências do IRPJ e do IRRF para o caso em tela. A primeira delas é que, no caso do IRPJ, a atuação tem origem no fato de não ter sido comprovada a efetiva realização da operação que gerou o custo ou despesa nos moldes registrados na escrituração da pessoa jurídica. Assim operou-se a glosa dos valores deduzidos, avaliando-se o impacto no resultado do período e na apuração do IRPJ.

Em situação diversa, para o IRRF o fato gerador envolve o pagamento e não a despesa ou o custo incorrido. Em outras palavras, a ausência de efetiva comprovação da realização da despesa ou custo nos moldes escriturados (daí a glosa) não significa que os pagamentos não tenham sido realizados. Na verdade, é indubitável a ocorrência dos pagamentos, com emissão dos cheques e resgate dos valores a eles referentes. Ocorre que esses pagamentos, ao contrário do indicado na contabilidade, destinaram-se a beneficiários sem correspondência com as atividades da empresa.

A outra diferença não menos importante é que a situação do sujeito passivo perante os dois tributos é totalmente distinta. Para o IRPJ o sujeito passivo é contribuinte da exação, pois tem relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador. No caso do IRRF, o sujeito passivo é responsável pelo tributo. Não é contribuinte, pois este seria o beneficiário do pagamento, mas sua obrigação decorre de disposição legal.

Do exposto, entendo que deve ser mantida a exigência quanto ao IRRF, excluindo-se apenas o valor correspondente ao item 7-m (José Benite Meneguette) supra analisado, em relação ao qual foi aceita a documentação apresentada

9) Multa Qualificada:

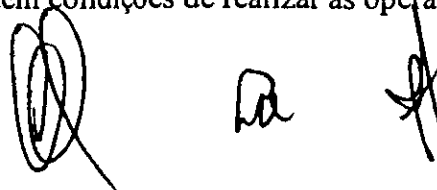
Na argumentação contra a aplicação da multa de ofício na forma qualificada a recorrente questiona a decisão recorrida que teria mantido essa exigência com base na existência, em tese, dos pressupostos a que alude o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Pela utilização da expressão “em tese”, concluiu a interessada que o julgador não teria se convencido da existência concreta da fraude. Assim, haveria apenas a presunção desse delito o que não justificaria a aplicação da penalidade.

Não assiste razão à reclamante. Na verdade, a autoridade julgadora avaliou a questão sob o aspecto exclusivamente criminal. Sob esse prisma, apenas o Poder Judiciário poderia dar a palavra final quanto à aplicação da pena. Entendeu aquela autoridade que lhe caberia apenas atestar ou não a ocorrência da conduta típica que justificasse a qualificação. Assim procedeu, conforme se verifica pelo Acórdão recorrido (fls. 6153/6155).

No âmbito administrativo não há que se falar em presunção de fraude. Deve-se analisar os fatos com a avaliação se conduzem ou não à prática de qualquer das irregularidades previstas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. Nessa ótica, foi constatado em resumo:

- Registro de operações com empresas fantasmas ou que afirmam jamais ter transacionado com a recorrente ou ainda que não possuem condições de realizar as operações;



- Utilização de documentação inidônea tais como notas fiscais frias, gratuitas ou paralelas para registro de operações de compra de mercadorias ou prestação de serviços cuja realização não foi comprovada; e:

- Apresentação de contratos de prestação de serviços comprovadamente fajutos, com irregularidades tais como assinatura de pessoas estranhas ao quadro social do fornecedor, formalizado com empresa falida sem anuência do síndico ou com indicativo de CNPJ quando esse registro ainda não havia sido formalizado.

Vê-se, portanto, que a prática das irregularidades não ocorreu “em tese” mas de forma concreta, atestada pelo exame dos autos e análise supra realizada. Não há como desvincular a conduta da fiscalizada dessas infrações.

A Lei 4.502/64 estabelece:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A apropriação de custos ou despesas operacionais referentes a operações cuja realização não ficou comprovada e o registro dessas operações com documentos fiscais e contratos inidôneos de forma reiterada caracterizam a conduta fraudulenta tipificada no art. 72 supra transcrito. Entendo, destarte, corretamente aplicada a qualificação da multa de ofício.

10) Preliminar: Decadência do direito de constituição do crédito tributário:

Ainda pairam algumas controvérsias em relação à sistemática de contagem do prazo decadencial para que a Fazenda Pública exerça o direito potestativo de constituir o crédito tributário mediante lançamento.

Pauto minha linha de raciocínio no sentido de que esse prazo foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;



(.....) (grifo acrescido)

Por outro lado, dentre as modalidades de lançamento definidas pelo CTN, o art. 150 trata do lançamento por homologação. Nesse caso, o § 4º do dispositivo estabeleceu regra específica para a decadência:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(.....)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (grifo acrescido)

Hodiernamente, a grande maioria dos tributos submete-se ao lançamento por homologação. Assim, circunstancialmente, aquilo que representava uma regra específica tornou-se norma geral para efeitos de contagem do prazo decadencial.

Entretanto, o próprio texto do § 4º estabelece duas situações que excepcionariam o prazo ali previsto. Numa delas quando a lei fixar prazo distinto para homologação. Noutra, se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No primeiro caso, sem embargo da discussão em relação à natureza da lei a que alude o dispositivo, não haveria dúvida quanto ao prazo decadencial aplicável. Porém, nas situações de dolo, fraude ou simulação, inexistente disposição literal normativa tratando daquele prazo. Não se pode conceber que esse fato implique na ausência de prazo decadencial para os casos em tela. Haveria uma perpetuação da relação jurídico-tributária absolutamente hostil ao princípio da segurança jurídica.

Sob esse prisma, o entendimento mais lógico para essa hipótese retorna ao prazo originalmente tido como geral, previsto no art. 173, inciso I, do CTN. Nessa linha caminhou a jurisprudência deste colegiado:

PRAZO DECADENCIAL - FRAUDE. DOLO - CONLUIO - SIMULAÇÃO - O Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco. Inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de fraude, dolo, simulação ou conluio, deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica (3ª Câmara do Primeiro CC - Acórdão 103-20.512)

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - CASO DE DOLO OU FRAUDE - Uma vez tipificada a conduta fraudulenta prevista no § 4º

do art. 150 do CTN, aplica-se à regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (1ª Câmara do Primeiro CC – Acórdão 101-94.668)

Conforme exposto nos itens anteriores, entendo ter ficado demonstrado o intuito fraudulento que justificou a aplicação da multa qualificada. Nesses termos, cabível a submissão do caso ao art. 173, I, do CTN, para efeito de contagem do prazo decadencial. Assim, para o ano-calendário de 1999, período mais antigo abrangido pela exigência, o início da contagem do prazo fatal seria 02/01/2000, encerrando-se em 02/01/2005. Como a ciência do Auto de Infração ocorreu em 23/12/2004, não ocorreu a decadência.

Saliente-se ainda que a previsão legal de que a lei estabeleça prazo decadencial diverso dos cinco anos, previsto no § 4º do art. 150 do CTN, tem influência sobre a CSLL e a Cofins. Isso porque a Lei nº 8.212, de 26 de julho de 1991, regulamentando a Seguridade Social, tratou do prazo decadencial das contribuições sociais da seguinte forma:

“Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.”
(grifo nosso)

A mencionada lei estabelece quais são as contribuições sociais, a cargo da empresa, que tenham base no faturamento ou lucro:

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

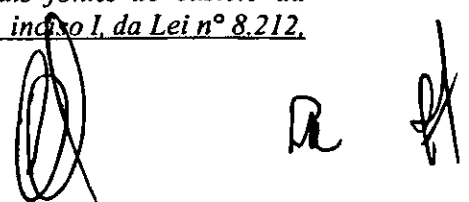
I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

(.....)

O Decreto-Lei nº 1.940/82 regulamenta o Finsocial. Posteriormente, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 criou a Cofins e determinou que essa contribuição seria cobrada em substituição àquela. Assim dispõe o art. 9º da LC:

“ Art. 9º A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212,



de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída.” (grifo nosso)

Vê-se, portanto, que a Cofins (inciso I) e a CSLL estão elencadas entre as contribuições submetidas às regras da Lei nº 8.212/91, incluindo aí o prazo decadencial definido no art. 45 desse diploma legal. Assim, pelo prazo decenal não haveria que se falar em decadência.

Mesmo admitindo que a aplicação do prazo decadencial decenal não é acolhido na jurisprudência dessa Câmara, convém lembrar que as circunstâncias fáticas demonstradas nos autos levaram a contagem do prazo ao art.173, inciso I, do CTN. Como já exposto, ainda assim, não teria ocorrido a decadência.

11) Conclusão:

Em resumo da análise efetuada no recurso voluntário meu voto é no sentido de:

- Rejeitar as preliminares argüidas;
- IRPJ (fls. 08/26):

- Manter integralmente a exigência referente aos itens 001, 003, 004 e 006 do Auto de Infração, sendo que em relação aos itens 004 e 006 por desistência da recorrente;

- Manter parcialmente a exigência referente ao item 002 do Auto de Infração, inclusive com a multa qualificada, excluindo-se apenas os valores referentes às operações com José Benite Meneguette, conforme análise constante do item 7 das questões de mérito deste voto;

- Manter parcialmente a exigência referente ao item 005 do Auto de Infração, no valor de R\$ 531.285,52 (R\$ 1.708.687,57 – R\$ 1.177.402,05), na forma demonstrada no item 3 das questões de mérito deste voto;

- IRRF (fls. 27/71):

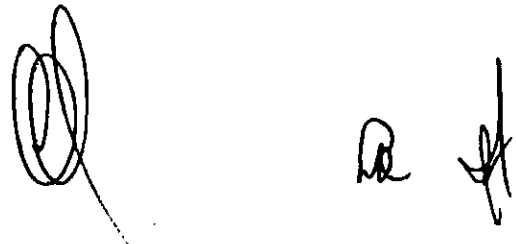
- Manter parcialmente a exigência referente ao item 001, inclusive com a multa qualificada, excluindo-se apenas os valores referentes às operações com José Benite Meneguette;

- Manter integralmente a exigência referente ao item 002, inclusive com a multa qualificada;

- PIS (fls. 72/75):

- Manter integralmente, tratando-se de tributação decorrente do mesmo fato que gerou a infração descrita no item 001 do Auto de Infração do IRPJ;

- CSLL (fls. 76/91):



- Manter parcialmente a exigência referente ao item 001, inclusive com a multa qualificada, excluindo-se apenas os valores referentes às operações com José Benite Meneguette;

- Manter integralmente a exigência referente ao item 002, tratando-se de tributação decorrente do mesmo fato que gerou a infração descrita no item 001 do Auto de Infração do IRPJ;

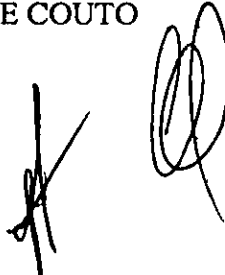
• Cofins (fls. 92/95):

- Manter integralmente, tratando-se de tributação decorrente do mesmo fato que gerou a infração descrita no item 001 do Auto de Infração do IRPJ.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2006

Leonardo de Andrade Couto

LEONARDO DE ANDRADE COUTO



Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, Relator Designado “Ad Hoc”

Dirirjo do erudito voto do eminente Relator, Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, nos seguintes pontos:

- a) não acolhimento da decadência dos fatos geradores dos 1º, 2º e 3º trimestre de 1999 em relação à CSLL;
- b) não exclusão da tributação das verbas auçadas a título de “custos de bens ou serviços vendidos – comprovação inidônia”, referente às empresas Agromex, Onaite/Sulas, Tecnomate, Construir Ind. e Com. e Pneujet;
- c) não redução da multa de lançamento de ofício de 150% para 75%;
- d) não exclusão do IRF.

A minha divergência tem assento nas seguintes razões:

Quanto à decadência da CSLL

A CSLL, contribuição social que é, frente à Constituição Federal, possui natureza tributária e, por isso mesmo, sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, se submete ao prazo de decadência de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN, não se lhe aplicando o art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Quanto à glosa de custos

Em relação à empresa Agromex Agropecuária e Mecanização Rural Ltda, as notas fiscais de serviços acompanhadas das respectivas medições, são documentos hábeis e idôneos para comprovação dos custos.

Em relação à empresa Onait-Sulas Ltda, entendo que a declaração prestada por um de seus sócios, na qual, retifica o depoimento anterior de que através da subcontratação prestara os serviços indicados no contrato e recebera os valores correspondentes, não tem força bastante para elidir a força probante das notas fiscais comprobatórias da prestação dos serviços.

Em relação à empresa Teconomate Comércio e Serviços Ltda, em que pese a afirmação da fiscalização de que os dados constantes das notas fiscais em poder da recorrente divergem dos registros efetuados nas vias em poder da emitente, considerando que não se pode atribuir à recorrente a responsabilidade pela diversidade dos registros, dado que ela não tem acesso às vias das notas fiscais retidas pela emitente, entendo que esse fato não retira das notas fiscais a força probante da realização dos serviços, mormente quando há cheques efetivamente depositados em conta corrente em nome da prestadora dos serviços.



Em relação à empresa Construir Indústria e Comércio Ltda, a declaração de inidoneidade das notas fiscais de sua emissão não pode prevalecer diante dos laudos de medição e relatórios de obra e dos pagamentos feitos através de cheques nominativos à emitente.

Em relação à empresa Pneujet Comercial Ltda, como não se pode atribuir à recorrente a responsabilidade pelo registro, nas vias das notas fiscais em poder da emitente, de dados diferentes dos constantes das vias em poder da recorrente, somado a isto a existência de cheques efetivamente depositados em conta corrente em nome desta empresa, entendo injustificada a glosa.

Quanto à multa qualificada

Para a manutenção da multa de lançamento de ofício no percentual de 150% o ilustre relator entendeu que “a apropriação de custos ou despesas operacionais referentes a operações cuja realização não ficou comprovada e o registro dessas operações com documentos fiscais e contratos inidôneos de forma reiterada caracterizam a conduta fraudulenta tipificada no art. 72 supra transcrito”.

A não comprovação da realização das operações e a inidoneidade dos documentos comprobatórios dos pagamentos justificam a glosa das despesas ou custos, mas não autorizam a aplicação da multa qualificada, que somente pode acontecer se comprovado o evidente intuito de fraude, a teor do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Quanto à incidência do IRF

A matriz legal da incidência em causa é o art. 61 da Lei nº 8.581/95 que a estabelece sobre todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a benefício não identificado e sobre os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, quando não for comprovada a operação ou sua causa.

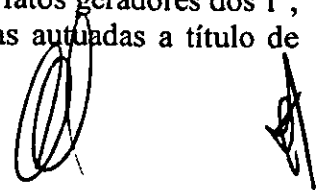
Ocorre que, no caso, todos os beneficiários estão identificados, tanto que são nomeados pela autoridade fiscal.

Para concluir pela não identificação dos beneficiários e possibilitar a incidência, o eminente relator desenvolve o raciocínio de que, “não comprovada a realização das operações, os valores constantes dos cheques emitidos supostamente para quitá-las tiveram destinação diversa. Foram direcionados a beneficiários não identificados ou a constituíram em pagamento sem causa, incluindo-se nesse último caso o montante utilizado por diretores da empresa, conforme expresso no § 1º do dispositivo em referência”.

Vê-se assim que, com base na não comprovação das operações, se rejeita a identificação dos beneficiários e se presume que os recursos foram entregues aos diretores da recorrente, procedimentos não autorizados pela norma de incidência.

Nessas condições, não pode prosperar a exigência.

Por tais fundamentos, dou provimento parcial ao recurso para, além dos provimentos já contemplados no voto do relator originário, acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo à CSLL referente aos fatos geradores dos 1º, 2º e 3º trimestres de 1999 e, no mérito, excluir da tributação as verbas auferidas a título de



“custos de bens ou serviços vendidos – comprovação inidônea” referentes “às empresas Agromex Agropecuária e Mecanização Rural Ltda, Onait-Sulas Ltda, Tecnomate Comércio e Serviços Ltda, Construir Indústria e Comércio Ltda e Pnuejet Comercial Ltda, reduzir a multa de lançamento de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e excluir a incidência do IRF.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2006

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE

