



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10768.043014/92-37
Recurso nº : 111.629
Matéria : IRPJ E OUTROS – Exercícios de 1989 a 1992.
Recorrente : MERCHANTS COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ
Sessão de : 24 de fevereiro de 1999
Acórdão nº : 103-19.895

PRELIMINAR - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - NOVA AÇÃO FISCAL NO MESMO EXERCÍCIO – Para caracterizar reexame ou nova fiscalização de um mesmo exercício financeiro, sem a autorização de que trata o artigo 642, § 2º. do RIR/80, o que implicaria em nulidade do lançamento, é necessário que se comprove nos autos a ocorrência da fiscalização anterior em relação ao IRPJ.

PRELIMINAR - NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - INDEFERIMENTO DE PERÍCIA - O indeferimento de pedido de perícia formulado pelo contribuinte, desde que fundamentado, não caracteriza cerceamento do direito de defesa.

PRELIMINAR - DECADÊNCIA - IRPJ - O direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário somente decai após decorridos cinco anos contados a partir da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, como expressamente previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - ANO-BASE 1990 – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - Provado nos autos que as receitas de exportações foram regularmente escrituradas e oferecidas à tributação para efeitos do IRPJ, a ocorrência de irregularidades cambiais, das quais não se logrou extrair as adequadas repercussões tributárias, não autoriza a presunção de omissão de receitas, sendo defeso a utilização de tributo como sanção de ato ilícito (artigo 3º. do Código Tributário Nacional).

IRPJ – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL – COMISSÕES - DEDUTIBILIDADE – Os dispêndios a título de comissões sobre conversão de moeda estrangeira remetida para integralização de capital no país, representam ônus do subscritor, sendo indedutíveis como custos ou despesas na empresa investida.

IRPJ - GLOSA DE DESPESAS – REQUISITOS CONTRATUAIS - Contrato de comodato, se revestido de todas as características



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

necessárias para que tenha validade não precisa, necessariamente, de testemunhas para lhe garantir autenticidade. Irregularidades quanto a identificação de uma das testemunhas, por si só, não justifica a glosa de despesas pertinentes a acordo firmado entre o contribuinte e outra empresa.

IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - BRINDES - DEDUTIBILIDADE - incabível a dedutibilidade de despesa referente a publicações enviadas a pessoa residente no exterior, a título de brinde, uma vez não comprovada a necessidade dos dispêndios ao desenvolvimento das atividades da empresa.

IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - CONSERVAÇÃO E REPAROS - DEDUTIBILIDADE - Os gastos realizados com conservação e reparos de bens imóveis, objetivando mantê-los em condições adequadas de utilização, são admitidos como despesas operacionais. Tais gastos devem ser ativados quando dos reparos empreendidos resultar aumento da vida útil dos bens.

IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - DEPRECIAÇÃO - IMÓVEIS NÃO UTILIZADOS PELA EMPRESA - DEDUTIBILIDADE - São indedutíveis, para efeito de apuração do lucro real, as quotas de depreciação alusivas a imóveis não alugados, nem utilizados na produção dos rendimentos. Regularmente intimado, cabe ao contribuinte o ônus da prova da destinação dos bens.

IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - MULTAS, JUROS DE MORA E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE TRIBUTOS RECOLHIDOS EM ATRASO - DEDUTIBILIDADE - No período de 1988 a 1991 não havia vedação legal para a dedutibilidade dos encargos devidos pelo atraso no recolhimento de contribuições sociais. Consoante o disposto no artigo 44 da Lei nº. 7.799/89 são indedutíveis a atualização monetária dos duodécimos ou quotas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, das prestações da Contribuição Social e do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido.

IRPJ - RECEITAS FINANCEIRAS - DESÁGIO NA TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE DE CRUZADOS NOVOS - Devem ser tributados, a título de receitas financeiras, os ganhos obtidos no ano de 1990, com a transferência de titularidade de cruzados novos (aquisição), em face do deságio nas operações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – DEDUTIBILIDADE – COMPROVAÇÃO - Verificada a inidoneidade de determinadas notas fiscais, aliado ao fato de o contribuinte não fazer prova da veracidade dos custos ou despesa a que se referem, revelar-se-ia adequada a glosa dos respectivos dispêndios. Equivocada a exclusão dos valores das aludidas notas fiscais do Patrimônio Líquido, para efeitos de glosa, no exercício seguinte, da despesa de correção monetária de balanço, sob o argumento de redução indevida do Patrimônio Líquido.

IRPJ - CONTRATO DE MÚTUO - VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA E PASSIVA - Descabe a glosa de variação monetária passiva, referente a mútuos em conta corrente com outras empresas, apenas pelo fato de o contribuinte ter apresentado contrato escrito produzido *a posteriori* para justificá-las, quando restar comprovado nos autos que as operações foram realizadas, mormente se o próprio fisco, concomitantemente, apurou e tributou omissão de variação monetária ativa, em exercícios anteriores, com base nos mesmos contratos.

IRPJ - AJUSTES DE PREJUÍZOS FISCAIS NO AUTO DE INFRAÇÃO - Tratando-se de mero aproveitamento de prejuízos fiscais, com o intuito de propiciar exigência menos onerosa ao contribuinte em um determinado exercício, mantidas as infrações que motivaram o procedimento, revela-se indevida a compensação desses mesmos prejuízos efetuada pelo contribuinte nos exercícios seguintes, evidenciando-se correta a sua reversão.

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

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - Incabível sua exigência em auto de infração em concomitância com a multa de lançamento de ofício.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - DECORRÊNCIA - EXERCÍCIO DE 1989 - É indevida a cobrança da Contribuição Social sobre o resultado apurado no período-base encerrado em 31/12/88, face à inconstitucionalidade do artigo 8º. da Lei nº. 7.689/88, declarada pelo Supremo Tribunal Federal. Quanto à exigência referente aos demais exercícios fiscalizados deve ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

ajustada em função do decidido em relação ao IRPJ.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE/ILL - DECORRÊNCIA - Tratando-se de sociedade anônima descabe a exigência face ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal e Resolução nº. 82/96, do Senado Federal.

PIS/FATURAMENTO - DECORRÊNCIA - Face à Resolução nº. 49/95, expedida pelo Senado Federal, tornou-se ilegítima a exigência da contribuição ao PIS com fulcro nos Decretos-lei nº. 2.445 e 2.449, de 1.988, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

FINSOCIAL - DECORRÊNCIA - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente versando sobre a contribuição ao FINSOCIAL. Exclui-se a exigência em virtude da não caracterização de omissão de receita quanto a uma das verbas integrante da base de cálculo da contribuição e pelo fato de não incidir a contribuição sobre receitas financeiras, mas tão somente sobre o faturamento, no pertinente à outra verba autuada.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD - Incabível a cobrança da Taxa Referencial Diária - TRD, a título de indexador do crédito tributário ou a título de juros moratórios, no período de fevereiro a julho de 1991, face ao que determina a Lei nº 8.218/91.

Preliminares rejeitadas - Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **MERCHANTS COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR**.

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar as preliminares suscitadas, vencido o Conselheiro Edson Vianna de Brito que acolhia a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao exercício financeiro de 1989 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: 1) excluir da tributação pelo IRPJ as importâncias de NCz\$ 24.031.589,48 (ano-base 1989); Cr\$ 206.570.793,51 (ano-base 1990); e Cr\$ 94.481.328,82 (ano-base 1991), nos exercícios financeiros de 1990, 1991 e 1992, respectivamente, vencido o Conselheiro Victor Luís de Salles Freire que provia mais as importâncias de Cz\$ 6.034.517,00 (item 2-a do A. I.) e Cr\$ 4.805,50 (item 2-c do A. I.) nos exercícios financeiros de 1989 e 1991, respectivamente; 2), excluir as exigências das contribuições ao PIS/FATURAMENTO e ao FINSOCIAL e do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido – ILL; 3) excluir a exigência da multa por atraso na entrega



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

da declaração de rendimentos; 4) excluir a exigência da Contribuição Social referente ao exercício financeiro de 1989; 5) ajustar a exigência da Contribuição Social ao decidido em relação ao IRPJ; e 6) excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991. Acompanhou o julgamento em nome da recorrente o Dr. Clóvis Fenelon Machado, inscrição OAB/RJ nº. 143.573.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: **26 FEV 1999**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Edson Vianna de Brito, Márcio Machado Caldeira, Eugênio Celso Gonçalves (Suplente convocado), Sandra Maria Dias Nunes, Sílvio Gomes Cardozo, Neicyr de Almeida e Victor Luís de Salles Freire.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

Recurso nº : 111.629

Recorrente : MERCHANTS COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR

RELATÓRIO

MERCHANTS COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR, qualificada nos autos, recorre da decisão de primeira instância proferida pela Senhor Delegado da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, que julgou parcialmente procedentes as exigências tributárias consubstanciadas nos autos de infração e seus demonstrativos, às fls. 02 a 62, referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda na Fonte, Contribuição Social sobre o Lucro, contribuição ao Programa de Integração Social - PIS/FATURAMENTO e ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, exercícios de 1989 a 1992, anos-base de 1988 a 1991, no valor total equivalente a 3.118.594,07 UFIR, discriminado às fls. 01, inclusos os consectários legais até 06/04/94.

Consoante termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, às fls. 03 a 17, a auditoria fiscal apontou as seguintes irregularidades quanto ao IRPJ:

1) Omissão de receitas - suprimimento de numerário de origem não comprovada - valor tributado Cr\$ 108.238.801,50 (ano-base de 1990)

Caracterizada pela falta de comprovação da origem do numerário (depósitos em espécie), efetuados em conta bancária de nº. 44.827-3, mantida junto a agência 0.470-7 do Banco Brasileiro de Descontos S/A - Bradesco.

Segundo a fiscalização, os depósitos não podem ser considerados como sendo oriundos de contratos de câmbio relativos às guias de exportação e conhecimentos de embarque apresentados, pois, apesar de ter ocorrido a exportação de mercadorias (café), os referidos contratos foram declarados como inexistentes (frios), pelo Banco Central do Brasil e pelos supostos intervenientes, Bradesco e Status Corretora de Câmbio e Valores Mobiliários, estando certo que o câmbio não foi liquidado, e não ingressaram no país as correspondentes divisas.

No entendimento do fisco configurou-se a "simulação" prevista no inciso I do artigo 102 do Código Civil, tipificando-se o "crime falsidade ideológica" capitulado no artigo 299 do Código Penal, caracterizando assim o "crime de sonegação fiscal", previsto no inciso III do artigo 1º. da Lei nº. 4.729/65. Por conseguinte, agravou-se a multa aplicável, na forma das disposições contidas no inciso III do artigo 728 do Regulamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 85.450/80 - RIR/80 (Decreto-lei nº. 401/68, artigo 21).

Os documentos que comprovam a infração foram reunidos às fls. 01 a 372 do Anexo nº. 8 e fls. 01 a 154 do Anexo nº. 9, ambos do presente processo, a saber: guias de exportação, contratos de câmbio, conhecimentos de embarque e extratos da conta corrente nº. 44.827-3 do Bradesco, agência 0470-7.

Do montante dos depósitos bancários em espécie, cuja origem não foi comprovada, a fiscalização tributou o valor equivalente aos contratos de câmbio considerados inidôneos.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º.; 179; 181; e 387, inciso II, do RIR/80.

2) Glosas de custos, despesas operacionais e encargos não necessários

a) Despesas com conversão de moeda estrangeira - valor tributado Cz\$ 6.034.517,00 (ano-base de 1988)

A empresa "Merchants Trust Reg", controladora da contribuinte, adquiriu dívida do Multiplic Banco de Investimento S/A. junto ao Lloyds Bank PLC (referente a compra de crédito em moeda estrangeira - na forma da Resolução nº. 63 do Banco Central do Brasil - BACEN) para subscrição de capital junto à fiscalizada.

Na operação, a controladora pagou ao Banco Multiplic o montante de Cz\$ 6.034.517,00, Anexo nº. 4, fls. 01 a 11, relativo a comissão sobre conversão de moeda estrangeira, quantia que foi indevidamente contabilizada como despesa da contribuinte, eis que tal ônus deveria ter sido suportado pelo acionista controlador.

b) Despesas em nome de outras empresas - valor tributado NCz\$ 72.489,55 (ano-base de 1989) e Cr\$ 11.962.057,65 (ano-base de 1990)

A contribuinte procedeu a contabilização de diversas despesas, verificando-se pela análise da documentação pertinente que estão em nome de outras empresas, tendo a fiscalizada, em resposta aos termos de intimação fiscal que lhe foram formulados, alegado ter assumido o departamento de café da empresa Fenelon Machado S/A. Exportação e Importação, conforme cópia do Contrato de Comodato firmado em 20/10/88.

No referido contrato consta a aposição do nome do Sr. Horácio Leite



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

Pereira na qualidade de testemunha, que trabalhou na empresa na função de contador no período de 10/10/90 a 31/12/91. Em resposta a termo de intimação fiscal, o Sr. Horácio afirmou não ser sua a assinatura ali constante.

Segundo a fiscalização, restou novamente caracterizada a "simulação", prevista no artigo 102, inciso III, do Código Civil, tipificando-se o crime de falsidade ideológica previsto no artigo 299 do Código Penal, praticado com o "dolo" de que trata o artigo 18 daquele código, pelo que foram glosadas as referidas despesas, e maiorada a multa de ofício para 150%, na forma do inciso III do artigo 728 do RIR/80.

Os documentos de que tratam este item estão reunidos nos Anexos nº. 10 e nº. 11 do presente processo.

c) Despesa com assinatura de revista destinada a terceiro - valor tributado Cr\$ 4.805,50 (ano-base de 1990)

A contribuinte contabilizou como despesa pagamento no montante de US\$ 350,00, equivalente a Cr\$ 4.805,50, referente a assinatura da Revista "Isto É/Senhor", enviada para o exterior. Em resposta a termo de intimação fiscal, a contribuinte alegou tratar-se de cortesia de fim de ano a seu representante na Europa.

Analisando os fatos e os documentos de fls. 102 a 105 do Anexo nº. 4, a fiscalização conclui que não restou caracterizada a necessidade dessa despesa.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º.; 191; 192; e 387, inciso I, do RIR/80.

3) Bens de natureza permanente deduzidos indevidamente como custo ou despesa - valor tributado Cr\$ 1.657.399,39 (ano-base de 1990)

A contribuinte contabilizou, indevidamente, como despesas, dispêndios, que por sua natureza, aplicações de capital, deveriam ser classificados no Ativo Permanente, na forma do que determina o artigo 193 do RIR/80 (Decreto-lei nº. 1.598/77, artigo 15), conforme documentos de fls. 01 a 103 do Anexo nº. 5.

Enquadramento legal: artigos 154; 157 e parágrafo 1º.; 193; e 387, inciso I, do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

4) Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado não dedutíveis - valores tributados Cz\$ 13.217.558,79 (ano-base de 1988), NCz\$ 22.680.781,20 (ano-base de 1989) e Cr\$ 45.152.061,60 (ano-base de 1990)

A contribuinte registrou no Ativo Permanente os imóveis adquiridos diretamente e indiretamente de Fenelon Machado S/A. Exportação e Importação, documentos. de fls. 001 a 138 do Anexo nº. 07 - escrituras de imóveis, tendo procedido a reavaliação dos mesmos, documentos. de fls. 11 a 54, 60 a 69, 79 a 88, 101 a 110 e 124 a 137 do anexo nº. 7.

Em resposta ao termo de intimação fiscal, documentos de fs. 04 a 05 do Anexo nº. 6, a contribuinte informou não ter tributado a referida reserva (baixa por depreciação), nos exatos termos do que preceitua o item "2", alínea "b", do artigo 326 do RIR/80 (Lei nº. 6.404/76, art. 8º., Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 35, Decreto-lei nº. 1.730/89, art. 1º., inciso VI e Decreto-lei nº. 1.978/82, art. 3º., § 2º.).

Por outro lado, não foi feito o devido destaque da parcela relativa aos terrenos, sobre os quais não se admite quota de depreciação.

Considerando, ainda, que não é admitida depreciação sobre os imóveis não alugados ou não utilizados na produção de rendimentos, na forma das disposições contidas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 199 do RIR/80 (Lei nº. 4.506/64, art. 57, §§ 9º., 10 e 13 e Parecer Normativo CST nº. 126/75), a fiscalização efetuou a glosa das despesas de depreciação e sua correção monetária constantes dos mapas de apuração das mesmas, apresentados pela contribuinte, fls. 22 a 24, Anexo nº. 6.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º., 191; 198; 199; 202; e 387, inciso I, do RIR/80.

5) Encargos indedutíveis - multas por infrações fiscais - valor tributado Cr\$ 1.517.890,00 (ano-base de 1990)

A contribuinte contabilizou a débito da conta 114.1.2.08.1.01 - "Variação Monetária sobre Impostos", importâncias, as quais, em resposta a termo de intimação que lhe foi formulado, alegou tratar-se de variações monetárias passivas sobre recolhimento de impostos atrasados, apresentando um demonstrativo no qual não é possível determinar se as referidas variações ocorreram até o prazo de vencimento das obrigações e, ainda, se nesses montantes estão incluídas parcelas relativas as multas por atraso nesses recolhimentos.

Tendo a fiscalização verificado que não constam adições ao lucro real



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

dos referidos valores, considerou infringidos os dispositivos legais quanto às variações monetárias sobre impostos e contribuições previstos nos artigos 4º. e 8º. do Decreto-lei nº. 2.397/87 e, no que tange às multas, o § 4º. do artigo 225 do RIR/80, conforme documentação constante de fls. 35/36 do Anexo nº. 4.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º.; 191 e parágrafo; 192; 225 e parágrafo 4º.; e 387, inciso I, do RIR/80.

6) Omissão de receitas financeiras - deságio na aquisição de Cruzados Novos - valor tributado Cr\$ 624.000,00 (ano-base de 1990)

Omissão de receita financeira caracterizada pela falta de contabilização de deságio de 39% auferido na aquisição (transferência de titularidade) de NCz\$ 1.600.000,00 bloqueados, conforme documentos de fls. 39/40 do Anexo nº. 4.

Cálculo da parcela tributável: NCz\$ 1.600.000,00 x 0,39 = NCz\$ 624.000,00.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º.; 175; 253; e 387, inciso II, do RIR/80.

7 e 8) Omissão de receitas de variações monetárias ativas - mútuo com pessoas jurídicas ligadas - valores tributados: Cz\$ 134.282.248,57 (ano-base de 1988) e NCz\$ 943.351,98 (ano-base de 1989); Glosa de variação monetária passiva - valor tributado Cr\$ 35.349.325,09 (ano-base de 1990)

A contribuinte foi intimada a apresentar documentação comprobatória, conta no livro Razão e memórias de cálculos, das conta corrente mantidas com as empresas Fenelon Machado S/A. Exportação e Importação e Cafeeira Regina, documentos. de fls. 12 a 37 do Anexo 4.

Em resposta afirmou que não possui a memória de cálculo e que a correção monetária foi iniciada em junho de 1990, apresentando somente a cópia do razão relativo à correção monetária contabilizada a débito do resultado do exercício de 1991, ano-base de 1990, conta 4.1.2.08.101 - Variação Monetária sobre Impostos, no valor de Cr\$ 35.349.325,09.

Alertada para o fato de que tal variação monetária passiva seria considerada ineditível, face ao que preceituam os item 5 e 5.2 do Parecer Normativo CST nº. 10/85, em vista da inexistência de contrato de mútuo, apresentou à fiscalização cópias de contratos, anexadas às fls. 20 e 21 do Anexo nº. 4, nas quais, segundo a fiscalização, verifica-se ter havido a "simulação" conceituada no artigo 102 do Código



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

Civil, tendo em vista que, no contrato, datado de 23 de setembro de 1988, firmado com a empresa Fenelon Machado S/A. Exportação e Importação, a quantia autuada foi emprestada em "Cruzeiros" e no contrato, datado de 04 de novembro de 1988, firmado com a empresa Cafeeira Regina Comércio e Exportação Ltda., a quantia emprestada foi grafada em "Cruzados Novos", ambas moedas não existentes nas datas, vigorando então o "Cruzado" (o Cruzado Novo somente foi criado pela Lei nº. 7.730, de 16 de janeiro de 1989).

A fiscalização conclui que ambos os contratos foram elaborados em data posterior e antedatados, tipificando-se o crime de falsidade ideológica capitulado no artigo 299 do Código Penal, praticado com o "dolo" configurado no inciso I do artigo 18 do mesmo código, caracterizando assim o crime de sonegação fiscal previsto no inciso II do artigo 743 do RIR/80.

Desta forma procedeu-se a glosa da importância de Cr\$ 35.349.325,09, contabilizada como variação monetária passiva (despesa) no exercício de 1990, com aplicação da multa qualificada de 150%.

Foi apurada também a variação monetária ativa que a contribuinte estava obrigada a reconhecer, nos exercícios de 1989 e 1990, anos-base de 1988 e 1989, nos montantes de Cz\$ 134.282.248,57 e NCz\$ 943.351,98, respectivamente, considerando-se, para efeito de cálculo, as importâncias relativas às operações, cujos documentos e contabilização foram obtidas pelo fisco, cópia da folha 11 do Livro Diário nº. 2, referente ao cheque de nº. 409.938, de emissão de Merchants Companhia de Comércio Exterior, sacado contra o BANERJ e depositado na conta corrente no 710028-7, titulada por Fenelon Machado S/A. Exportação e Importação, junto ao Banco de Crédito Real de Minas Gerais, no valor de Cz\$ 172.000.000,00, lançado a débito da conta corrente nº. 1.01.02.007.01.01.00.

Na cópia da folha 79 do mesmo livro diário, está registrado o lançamento a crédito da mesma conta corrente, no valor de Cz\$ 45.000.000,00, pelo fornecimento de 500 sacas de café, através das notas fiscais de 930 e 931, emitidas por Fenelon Machado S/A. Exportação e Importação, consignadas às fls. 02 do Livro de Registros de Entradas da contribuinte.

Consoante demonstrativos de cálculo de fls. 12 e 13 do Anexo nº. 04, a fiscalização desconsiderou as operações levadas a efeito no ano de 1989, tendo em vista que a contribuinte não apresentou o livro Razão e a memória de cálculos solicitados, além de ter sido constatado o desaparecimento da escrituração referente ao período de 14 a 31 de janeiro de 1989.

Os documentos relativos aos itens em questão (07 e 08) encontram-se às fls. 12 a 33 do Anexo nº. 4.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º.; 175; 254, inciso I; e 387, inciso II, do RIR/80; e artigos 191; 254, inciso II; 387, inciso I; do mesmo Regulamento.

9) Despesa indevida de correção monetária sobre o Patrimônio Líquido - valor tributado Cr\$ 94.481.328,82 (ano-base de 1991)

Caracterizada pelo saldo devedor de correção monetária maior que o devido, gerando uma diminuição no lucro líquido do exercício, que devem ser adicionada para efeito de tributação, em virtude de a contribuinte ter procedido a contabilização de diversos pagamentos, para os quais alegou tratarem-se de "refração por entrega em exportações de café de qualidade inferior".

Para suportar os referidos dispêndios, no valor de Cr\$ 19.814.700,00, a contribuinte apresentou notas fiscais da empresa EDE Café Importação e Exportação Ltda. - CGC 29.512.225/0001-09, a qual não foi localizada no endereço constante das notas fiscais, bem como encontra-se com o seu CGC suspenso, que não apresentou declaração de IRPJ nos os últimos 05 (cinco) exercícios.

Alem disso, a fiscalizada utilizou o procedimento de lançar os referidos pagamentos a débito de contas correntes de diretores da própria empresa. Por seu turno, os cheques para pagamento não foram emitidos em nome da EDE Café, e sim de outras pessoas, como se verifica pelo exame dos documentos acostados às fls. 38 a 95 do Anexo 4.

Segundo a fiscalização, ficou evidenciada a efetiva saída dos recursos da empresa e não estando, por via de consequência, esses recursos disponíveis para qualquer atividade operacional da mesma, há que se proceder a retificação, em 31/12/90, de seu Patrimônio Líquido, para efeito de expurgar, no exercício seguinte, a despesa de correção monetária indevidamente computada sobre aquele montante.

A fiscalização considerou ainda que a contribuinte praticou "simulação", caracterizando evidente intuito de fraude, pelo que aplicou a multa de ofício qualificada no percentual de 300%, conforme Lei nº. 8.218/91, artigo 4º., inciso II.

A diferença de correção do Patrimônio Líquido foi apurada conforme mapa demonstrativo às fls. 38 do Anexo 4.

Enquadramento legal: artigos 4º.; 8º.; 10; 11; 12; 15; 16; e 19 da Lei nº. 7.799/89; e artigo 387, inciso I, do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

10) Correção monetária credora sobre bens de natureza permanente, deduzidos indevidamente como custo ou despesa - valor tributado Cr\$ 5.053.693,37 (ano-base de 1990)

Correção monetária credora menor que a devida, decorrente da empresa ter contabilizado indevidamente como despesa ou custo, bens do ativo permanente, sujeitos a correção monetária, apurada conforme mapa de cálculo às fls. 01 a 03 do Anexo nº. 6.

Enquadramento legal: artigos 4º.; 8º.; 10; 11; 12; 15; 16; e 19 da Lei nº. 7.799/89; e artigo 387, inciso II, do RIR/80.

11) Ajuste de compensação de prejuízos - valor tributado Cr\$ 1.307.622,00 (ano-base de 1990) e Cr\$ 386.292,00 (ano-base de 1991)

Compensação indevida de prejuízo fiscal, tendo em vista a reversão do prejuízo após o lançamento da infrações constatadas no ano-base 1988, por meio desta auditoria.

Enquadramento legal: artigos 157, parágrafo 1º.; 382; 386 e parágrafo 2º.; 388, inciso III, do RIR/80.

12) Postergação de receitas - subavaliação de estoques de café - valor tributado NCz\$ 2.121.274,60 (no ano-base de 1989) e Cr\$ 29.753.271,17 (no ano-base de 1990)

Postergação do imposto de renda, tendo em vista que o contribuinte subavaliou o valor das mercadorias (café) existentes em seus estoques nas datas do encerramento dos períodos base de 1989 e 1990.

Intimada a esclarecer o sistema de valoração de estoque utilizado, a contribuinte alegou tratar-se de avaliação por custo médio, sem apresentar o inventário permanente de estoque. Além disso, no seu livro de inventário, as mercadorias (café) encontram-se discriminadas de forma genérica (café verde cru em grão).

Pelas informações obtidas em circularização aos armazéns gerais onde estavam guardados parte de seu estoque, aproximadamente 80%, a fiscalização verificou que a contribuinte promove a exportação de café de qualidade superior do tipo "arábica".

Assim, foi procedida a avaliação de seus estoques pelo preços das aquisições mais recentes, na forma do que determinam o artigo 185 do RIR/80 e Parecer



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

Normativo CST nº. 06/79, tudo conforme documentação de fls. 01 a 231 do Anexo nº. 12

Enquadramento legal: artigos 155; 157, parágrafo 1º.; 171; 172; 173; e 387, inciso II, do RIR/80

Multa por atraso na entrega da declaração

A fiscalização aplicou, ainda, multa regulamentar no valor de 10.588,34 UFIR, com fulcro no artigo 727, inciso I, alínea "a" do RIR/80 e artigo 17 do Decreto-lei nº. 1.967/82, devido ao atraso na entrega da declaração do IRPJ/92, apresentada no mês de fevereiro de 1993, conforme demonstrativo de fls. 28.

Em cumprimento ao artigo 1º. do Decreto nº. 325/91 e Decreto nº. 982/93 foi encaminhada representação ao Senhor Secretário de Receita Federal, com cópias ao Superintendente da 7ª. Região Fiscal e ao Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro - Centro-Norte, fls. 235/236.

Também foi proposta Medida Cautelar Fiscal, concedida em liminar pelo Juízo da 6ª. Vara Federal do Rio de Janeiro, determinando a indisponibilidade dos bem imóveis relacionados, nos termos da Lei nº. 8.397/82, fls. 233/234.

Cientificada dos autos de infração em 06/04/94, inconformada, a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, fls. 73 a 88, protocolizada em 06/05/94, com anexos de fls. 89 a 102, alegando, em síntese:

Preliminarmente.

- o auto de infração contém inúmeros vícios de preenchimento;

- a ação fiscal teve início em 28/06/91, pelo Programa 73.925, e foi encerrada em 06/04/94, perpetuando-se por três anos;

o AFTN responsável pela fiscalização esqueceu-se de cumprir com o que é exigido de sua função profissional, pelo artigo 2º. do Decreto nº. 325, de 01/11/91;

- o AFTN sabia desde o mês de junho de 1992, que as suas intimações para prestar esclarecimentos e/ou apresentar documentos dos anos - base de 1989 e 1990, conflitavam e se sobrepunham às intimações de dois outros fiscais, com os quais teve oportunidade de conversar amplamente sobre o assunto. Portanto, houve o descumprimento do artigo 951, parágrafo 3º. do RIR/94;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

- anexa cópia dos Termo de Início de Fiscalização e Termo de Diligência Fiscal, abrangendo os elementos solicitados no período de 1989 a 30/06/90, fls. 9 a 92.

No mérito

Item 01 - Suprimento de Numerário

- alega que foi vítima da improbidade funcional do encarregado do setor financeiro, mas acha indispensável enfatizar que, muito embora tenha o referido funcionário simulado determinados fechamentos de câmbio em nome da empresa, não contribuiu de nenhum modo para a diminuição de qualquer crédito tributário devido à Fazenda Nacional, pois as exportações sempre se fizeram ao amparo de Guias de Exportação, invariavelmente, acompanhadas de notas fiscais de exportação, cujos valores em moeda nacional eram ajustados/aperfeiçoados quando dos respectivos fechamentos de câmbio;

- as exportações que foram objeto do auto de infração não se afastaram da forma legal de operacionalidade, não resultando qualquer dano ao Erário Público;

- no caso em tela, não obstante os contratos de câmbio carecerem de legitimidade, os recursos gerados pelas vendas foram integralmente oferecidos à tributação, conforme registros contábeis que sempre estiveram à disposição do Sr. Auditor Fiscal;

- não é verdade que o fiscal tenha obtido do Banco Central do Brasil - BACEN e do Bradesco respostas idênticas sobre os contratos tidos como "não existentes (frios)". O BACEN informou que dois contratos são autênticos, enquanto o BRADESCO, de posse dos mesmos contratos de câmbio que foram apreciados pelo BACEN, não faz menção à autenticidade daqueles dois instrumentos;

- afirma que o auto de infração é nulo por exigir crédito tributário sobre os dois contratos autênticos.

Item 02 - Custos, Despesas Operacionais e Encargos não Necessários

- segundo a contribuinte, o entendimento do fisco de que as despesas financeiras oriundas da integralização de capital da sociedade não poderiam ser consideradas como despesas dedutíveis para o Imposto de Renda, não encontra embasamento legal, pois o texto legal citado pelo mesmo não ampara esta conclusão;

- a tese do autor do feito de que as despesas pagas pela empresa, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

nome de terceiros, não podem ser consideradas como despesas operacionais colide com o disposto no artigo 244, parágrafo 2º. do Decreto nº. 1.041, de 12/01/94;

- a conclusão de que o contrato de comodato pactuado com a sociedade Fenelon Machado S/A. Exportação e Importação é falso, pelo fato da assinatura de uma das testemunhas não ter sido reconhecida, não pode prosperar, pois, tratando-se de instrumento particular a testemunha somente se manifesta se houver discordância entre as partes;

- quanto à assinatura da revistas "Isto É - Senhor", o fiscal deixou de fundamentar mais uma vez a "irregularidade".

Item 03 - Ativo Permanente deduzido como despesa

- afirma a contribuinte: *"patético chega a ser a afirmação do Sr. Auditor Fiscal, quando não considera como despesa dedutível diversos reparos nas instalações de propriedade da Impugnante, apesar da requerente lhe ter informado minuciosamente tais atos, conforme documentação anexa (Doc.), e como parece ser de sua habitualidade, cita de maneira grosseira e errônea o fundamento legal da infração fiscal por ele entendida, pois é o próprio art. 244 do Decreto Nº 1.041/94, que trata especificamente de aquisição de bens, o que nada tem haver com o aqui discutido, pois em momento algum falou-se de aquisição e sim de manutenção".*

Item 04 - Depreciação de bens do Ativo Imobilizado

- informa que o fundamento legal capitulado pelo auditor não condiz com o preceituado no citado texto legal, por ele mencionado. Também, os imóveis de propriedade da empresa que não estão sendo usados pela mesma, encontram-se alugados, produzindo renda conforme registros contábeis.

Item 05 - Multas por Infrações Fiscais

- a variação monetária decorrente de pagamentos de tributos, pode ser deduzida conforme determina o princípio da "espontaneidade", não devendo prevalecer o entendimento da fiscalização de que todos os tributos foram recolhidos por força de auto de infração.

Item 06 - Omissão de Receitas Financeiras:

- o AFTN interpretou a lei à sua maneira, esquecendo-se que, no direito público, só pode ser apenado aquele que cometeu infração contida nos textos legais. Se a lei fizer previsão de determinados atos, estes nunca podem ser tipificados como tal, e é o que ocorre com o caso em tela, pois o fato ora em apreciação nada tem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

haver com o artigo 317 do RIR/94.

Item 07 - Variações monetárias ativas - mútuo com PJ ligadas contratadas

- apesar de terem sido apresentados os mapas de correção monetária, que, por si só, são considerados suficientes pela legislação fiscal, o AFTN procedeu a exigência;

- quanto aos contratos de mútuo renegados pela fiscalização, por conterem erro na simbologia da moeda, não acarretaram distorções nos resultados das correções monetárias, não configurando o crime que o agente menciona.

Item 08 - Glosas de variações monetárias passivas

- a contribuinte reitera os argumentos do item anterior.

Item 09 - Despesa indevida de correção monetária

- as transações efetivadas entre a impugnante e a sociedade denominada EDE Café Importação e Exportação, foram rigorosamente realizadas à luz do direito, como comprovam os documentos ora acostados (Doc. 07 a 10). A veracidade da transação esta nas notas fiscais idôneas, devidamente autenticadas pela Secretaria Estadual de Fazenda;

- com referência ao fato daquela sociedade deixar de apresentar algumas obrigações acessórias junto ao sujeito ativo, a empresa não pode ser responsabilizada e punida por atos praticados por terceiros. *"Não cabe ao contribuinte o exercício de policiar a saúde fiscal das empresas com as quais transaciona"*.

Item 10 - Bens de natureza permanente, deduzidos como custo ou despesa

- com alusão às despesas oriundas da manutenção de armazéns, estas foram devidamente contabilizadas como despesas operacionais, escriturando-se somente como ativo fixo as despesas decorrentes de reformas, conforme escrituração contábil e nos livros fiscais. Segundo a contribuinte, é incorreta a conclusão do fisco que fez transparecer que todas as despesas são derivadas de reformas e não de manutenção.

Item 11 - Regime de compensação de prejuízos

- afirma a contribuinte que o AFTN chegou ao cúmulo de solicitar retificação da declaração do IRPJ, ano-base 1988, para ajustar o prejuízo fiscal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

compensado em função de auto de infração referente àquele período, já devidamente transitado a favor da impugnante, conforme documento anexo (Doc. 11).

Item 12 - Postergação de receitas

- a contribuinte esclarece que com relação à postergação de despesas proveniente de subavaliação de estoque, não houve a referida postergação como afirma o Sr. AFTN;

- afirma que o café varia em preço e valor do zero ao infinito, para isso leva-se em conta a sua idade (safra), o tamanho dos grãos, o número de defeitos, a sua uniformidade, a sua cor, o seu sabor, a sua acidez, a sua origem, etc., de tal sorte que dois lotes de café aparentando a mesma qualidade no que se refere ao peso, peneira e cor, podem variar de preço entre um e outro de 30% a 40%. Portanto, a avaliação de estoque pelos preços das aquisições mais recentes, ainda que se trate de prescrição legal, artigo 185 do RIR/80, não pode prevalecer para um produto como o café que pode hoje custar Cr\$ 125.000,00 ou Cr\$165.000,00 por saco, todos denominados "tipo 6", conforme recorte da Gazeta Mercantil de 05/05/94, observando-se uma variação de 32% entre os dois preços para cafés, que no seu visual são idênticos.

De todo o exposto, a impugnante propugnou pelo cancelamento integral da exigência e arquivamento do processo.

A contribuinte solicitou, ainda, às fls.165 a 172, que todos os autos de infração reflexo sejam ajustados ao que for decidido no matriz.

A decisão de primeira instância, fls. 174 a 230, julgou o lançamento parcialmente procedente, estando assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

OMISSÃO DE RECEITA - Considera-se como tal se os valores a ela relativos têm por cobertura contratos de câmbio inautênticos, assim identificados pelo Banco Central do Brasil e demais intervenientes neles identificados, configurando, também, crime de sonegação fiscal, excluindo-se, no caso, os autênticos; 2) ENCARGO DESNECESSÁRIO - Comissão sobre conversão de moeda estrangeira, para subscrição de capital, é responsabilidade do subscritor no exterior e, conseqüentemente, não imputável ao resultado do exercício do impugnante; 3) CONTRATO DE COMODATO - produzido posteriormente para abrigar pagamento de despesas de outrem, há que ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

desconsiderado com a glosa das despesas pertinentes, configurando, também, crime de sonegação fiscal; 4) CORTESIA - há que guardar consonância com o objeto da empresa na abrangência da PN nº. 15/76, da CST; 5) DESPESAS DE MANUTENÇÃO - não se confundem com despesas gastos com obras de reformas, porquanto lhes falta a principal base de apoio, isto é, vida útil inferior a um ano, nos termos exatos de legislação de regência; 6) DEPRECIÇÃO - alcança apenas os imóveis alocados à atividade da empresa e, conseqüentemente, à sua receita; 7) VARIAÇÃO MONETÁRIA SOBRE IMPOSTOS - admitida somente quando pagos no vencimento; 8) DESÁGIO - o direito adquirido com deságio há que tê-lo contabilizado, sob pena de redução indevida do lucro; 9) CORREÇÃO MONETÁRIA - se necessária à sua análise, há que subsidiá-la com memória de cálculo, não bastando o simples registro, porquanto o elemento embasador não se fez presente; 10) CONTRATO DE MÚTUO - produzido a 'posteriori' - enseja a glosa dos valores por ele acobertados e configura crime de sonegação fiscal; 11) NOTAS FRIAS - há que se considerar como tal de empresa emitente com CGC extinto por omissão, desconhecida no domicílio informado e não comprovado o recebimento dos recursos, objeto das Notas Fiscais, pagos a pessoas físicas inclusive a um diretor da autuada, subsidiado ainda pelo fato de que a emissão em causa refere-se a uma única operação - 12) INDENIZAÇÃO POR REFRAÇÃO - a ser repassada a outrem, sem que provada a interveniência deste emitente em qualquer operação que a pudesse justificar, há que considerá-la, como inidônea, configurando, também, crime de sonegação fiscal; 13) CORREÇÃO MONETÁRIA CREDORA A MENOR - configurada se as obras de reformas forem consideradas como de manutenção; 14) PREJUÍZO COMPENSADO - há que revertê-lo se no período de apuração foram identificados infrações de que resultou lançamento 'ex-officio' apurando-se, conseqüentemente, lucro e não prejuízo, pelo que este foi compensado indevidamente, por inexistente; e 15) POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO - configura-se se os estoques forem avaliados pelo custo médio, sem que isso fosse subsidiado pelo inventário permanente solicitado e não apresentado à fiscalização e se da aplicação do último custo de aquisição (PN 6/79) resulta diferença a maior.

REFLEXOS

Subsistindo o lançamento objeto do processo - igual sorte colhem os que tenham sido formalizados por mera decorrência daquele.

LANÇAMENTOS PROCEDENTES EM PARTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

O julgador monocrático iniciou sua decisão afastando as preliminares suscitadas pela contribuinte.

A decisão considerou que a ação fiscal iniciada em 03/07/90 (termos de fls. 91 e 92) não objetivou examinar o Imposto de Renda e sim os tributos relacionados ao comércio exterior. Portanto, no caso em questão, não havia necessidade da autorização de que trata o artigo 951, § 3º do RIR/94.

Analisando o enquadramento legal das infrações, a ilustre autoridade julgadora *a quo* entendeu não existir as incoerências apontadas pela contribuinte, pelo contrário, os dispositivos legais citados no auto de infração estariam em perfeita sintonia com as irregularidades apontadas pelo fisco.

No mérito, a autoridade *a quo* acolheu apenas as alegações quanto a tributação indevida referente a dois contratos de câmbio, comprovadamente idôneos, referentes ao item "1" do auto de infração, no valor total de Cr\$ 5.146.086,32. Assim, o montante tributado a título de "omissão de receitas - suprimentos de numerário de origem não comprovada" foi reduzido para Cr\$ 103.092.715,80.

As demais infrações tributadas, bem como as majorações da multa de ofício foram integralmente mantidas.

A contribuinte tomou ciência da decisão de primeira instância, em 17/11/95 (sexta-feira), consoante termo de fls. 238, e interpôs recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes em 19/12/95, fls. 246 a 267.

Na peça recursal a contribuinte reitera os argumentos da impugnação além de contestar as conclusões da autoridade julgadora de primeira instância, conforme alegações a seguir resumidas:

- reafirma que há indícios de conluio, improbidade funcional e outras irregularidades cometidas pelos AFTN's responsáveis pelas ações fiscais sofridas pela empresa e que deixou a cargo do julgador de primeira instância decidir sobre o que fazer em relação às suas denúncias, contudo, nenhuma atitude foi tomada;

- requer, em preliminar, *"a baixa dos presentes autos, a fim de que os mesmos sejam retornados a Delegacia da Receita Federal de origem, para que seja oficiado o Superintendente da 7ª Região Fiscal, na intenção de que seja instaurado inquérito administrativo contra os funcionários envolvidos nos fatos acima narrados, pois provavelmente, no transcórre daquele procedimento, serão apurados e comprovados os fatos delituosos praticados por aqueles funcionários públicos, fatos estes já amplamente evidenciados, e percebidos pelo Sr. Julgador a quo, que sem explicação plausível, deixou*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

de comunicá-los a quem de direito, talvez movido pelo paternalismo e corporativismo”;

- contesta a afirmação do julgador monocrático de que o Termo de Início da primeira fiscalização era dirigido à auditoria dos Impostos de Exportação e Importação, pois não há provas nos autos que os Auditores Fiscais responsáveis por sua lavratura, àquela época, estavam alocados no setor específico para fiscalização dos citados impostos;

- questiona o motivo de não ter sido lavrado o termo de encerramento de ação fiscal quanto a primeira fiscalização, atacando o entendimento expresso pelo julgador *a quo* de que apenas o referido termo provaria a efetivação da auditoria fiscal;

- aduz que no termo de diligência datado de 29/08/90 foram solicitados os livros Razão e Diário, além de justificativas quanto a receitas auferidas no mercado interno e comprovantes de recolhimentos do PIS e FINSOCIAL;

- no mérito, quanto ao item “1”, relativo a acusação de omissão de receitas em face de irregularidades cambiais, a recorrente reconhece as irregularidades, afirmando que foram cometidas por um funcionário da empresa, sem o conhecimento de seus diretores. Entretanto, seria atribuição do Banco Central do Brasil, apurar e autuar a recorrente pelas infrações administrativas por ela praticada, involuntariamente, caso caracterizadas. Por outro lado, a irregularidade não resultou em prejuízo ao fisco posto que as receitas relativas a tais contratos foram contabilizadas e oferecidas à tributação;

- no item “2”, em relação ao contrato de comodato pactuado com a empresa Fenelon Machado S/A., contesta veementemente a decisão de primeira instância que confirmou o entendimento fiscal de que o contrato é inidôneo apenas pelo fato de uma das testemunhas não ter sido identificada. A recorrente alega que não está nos autos a citada intimação fiscal ao Sr. Horácio Leite Pereira (testemunha) e que não procede a decisão que entendeu como ilegal o contrato em referência, pois está o mesmo envolto de todos os quesitos necessários para comprová-lo como legal;

- quanto ao item “5”, glosa de variação monetária e multas por infração fiscal, a recorrente alega que o Julgador deixa a entender que os recolhimentos se referem única e exclusivamente de cotas, duodécimos e Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o lucro Líquido, como preceitua a lei por ela citada. Na verdade estes valores representam a globalização de inúmeros impostos, contribuições e outros;

- no que tange ao item “6”, omissão de receitas financeiras, apesar de todos os esforços do Julgador em tentar encontrar um fundamento legal, que pudesse embasar sua decisão, de que não foi contabilizado o deságio na compra de cruzados bloqueados, insiste a recorrente em afirmar que tal alegação não encontra respaldo legal. No entanto, para que pudesse valer a decisão seria necessário, no mínimo, a prova de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

que o vendedor dos cruzados novos, tivesse contabilizado tal deságio. Como não houve qualquer tipo de diligência fiscal, que comprovasse a afirmação da decisão a que se recorre, a mesma é por completo descabida;

- com relação aos item "7", não obstante a recorrente ter atendido amplamente o solicitado, o julgador os desconsiderou, argumentando que além dos documentos apresentados necessário seria outros documentos, desconhecidos até por ele mesmo, pois não os citou de forma precisa, como também não fundamentou seu entendimento;

- quanto ao item "8", o julgador se ateve única e exclusivamente a um mero ato falho na confecção dos contratos, não considerando que em nenhum momento a recorrente deixou de contabilizar todas as variações decorrentes dos mesmos, não acarretando nenhum prejuízo para os cofre públicos;

- concernente ao item "9", glosa de despesa indevida de correção monetária, a recorrente contesta um a um os fundamentos da decisão de primeira instância, concluindo que os fatos narrados na decisão são totalmente imprestáveis para sustentar a tributação;

- a recorrente ataca o indeferimento do pedido de perícia, afirmando que ficou impossibilitada de provar os fatos por ela suscitados, e conseqüentemente cerceada em seu amplo direito de defesa. Assim sendo, requer a determinação da prova pericial, indicando o Sr. Ubiraci de Oliveira, inscrito no CRC/RJ sob o nº. 035.507-1, para que seja respondidos os quesitos formulados, e mais tudo que necessário for para evidenciar a verdade.

Ao final a contribuinte requer a admissão de seu recurso voluntário e integral provimento.

A Procuradoria da Fazenda Nacional ofereceu contra-razões, às fls. 271 a 295, propugnando pela confirmação da decisão de primeira instância pelos seus lidos fundamentos.

Em 09/12/96, a recorrente, representada por advogado, cuja procuração encontra-se às fls. 296, apresentou memorial para ser anexado aos autos, o que foi feito às fls. 303 a 309.

No referido memorial, reafirma as linhas gerais do recurso, incluindo citações de jurisprudências e obras de diversos autores. Alega-se, ainda, "decadência" quanto ao exercício de 1989 (ano-base de 1988).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

Consoante Resolução nº. 103-01.640, proferida na assentada de 04/12/96, fls. 310 a 318, o julgamento foi convertido em diligência, nos termos do voto da ilustre Conselheira Relatora Márcia Maria Loria Meira, a seguir parcialmente transcrito:

**Assim, para que possa bem formar minha convicção e prolatar o voto definitivo, é necessário que este processo retorne à Delegacia da Receita Federal que jurisdiciona o contribuinte, para que, em diligência, seja esclarecido:*

1 - se a reclamante incluiu em sua contabilidade e na declaração de rendimentos do exercício de 1991, ano-base de 1990, quadro 10, a receita oriunda das exportações a que se refere os contratos de câmbio.

2 - caso a resposta seja afirmativa, informar os valores lançados, mencionando os respectivos 'contratos'.

3 - anexar outras informações eventualmente apuradas durante a diligência que possam ser úteis para a formação da convicção do julgador.

4 - emitir parecer conclusivo das verificações efetuadas, elaborando relatório de diligência no qual deverá ser dado ciência, com entrega de cópia de todos os termos lavrados durante a diligência à empresa autuada, abrindo-se prazo de 30 (trinta) dias à contar dessa ciência para que à mesma, se desejar, sobre eles se manifeste."

Em cumprimento à Resolução foi efetuada diligência fiscal, fls. 327, cujo relatório, às fls. 328 a 332, confirma que a contribuinte incluiu em sua contabilidade e ofereceu à tributação as receitas de que tratam os contratos de câmbio.

Acrescenta o AFTN responsável pela diligência que não restou mesmo esclarecida a origem dos recursos, em moeda estrangeira, que foram depositados na conta corrente da empresa em moeda corrente nacional, e mais, a questão estaria vinculada à prova não produzida pela empresa, à semelhança daquelas exigidas na hipótese de suprimento de caixa, ou seja mediante documentação hábil e coincidente em data e valor.

Cientificada da diligência em 23/06/97, a recorrente apresentou manifestação em 16/07/97, fls. 338 a 340, onde reprisa as alegações contidas no recurso voluntário e no memorial, especialmente quanto a nulidade do auto de infração em face do novo exame para os mesmos exercícios (nova fiscalização), irregularidades que





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

teriam cometido os AFTN's responsáveis pelas auditorias, e decadência quanto ao lançamento do exercício de 1989 (ano-base de 1988).

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER – Relator.

O recurso voluntário já foi admitido por esta Câmara, anteriormente, por tempestivo, quando da edição da Resolução nº. 102-01.640, de 04/12/96.

Conforme relatado o presente processo foi objeto de apreciação por parte dos membros desta Câmara, tendo o Colegiado decidido por converter o julgamento em diligência, Resolução nº. 103-01.640, de 04/12/96, na forma do voto da ilustre Conselheira Relatora Márcia Maria Loria Meira.

Tendo em vista que a insigne Relatora não mais integrava o rol de Conselheiros desta Câmara à época em que os autos retornaram da diligência, o processo sofreu nova distribuição na forma do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

Antes de adentrar às matérias que têm pertinência com o crédito tributário exigido, faz-se necessário tecer algumas observações quanto às acusações de improbidade funcional, indícios de conluio, corporativismo, etc., feitas pela contribuinte contra os AFTN responsáveis pelas auditorias fiscais sofridas pela empresa.

O processo administrativo fiscal tem por escopo o crédito tributário, as matérias e outros aspectos a ele pertinente, não se constituindo foro para apreciar denúncias em relação à conduta dos agentes do fisco. Denúncias essas, diga-se de passagem, apenas alegadas, sem qualquer prova consistente, sequer um começo de prova, que pudesse justificar representação ou encaminhamento, por parte deste Conselho de Contribuintes, às autoridades competentes para apurá-las.

A autoridade julgadora de primeira instância (DRJ) e este Conselho têm competência exclusiva para promover o julgamento administrativo de litígios fiscais, consoante disposto no Decreto nº. 70.235/72, alterado pela Lei nº. 8.748/93, não se incluindo entre suas competências legais a instauração ou apreciação de processo administrativo disciplinar a respeito de improvas irregularidades que a contribuinte alega ter ocorrido em outras repartições fiscais não subordinadas a este Conselho.

Portanto, *data venia*, caberia à contribuinte reunir as provas das irregularidades que atribui aos agentes fiscais e formalizar representação junto à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

Delegacia da Receita Federal de sua jurisdição, para instauração do competente inquérito administrativo, se for o caso, ou, se preferir, oferecer denúncia diretamente ao Ministério Público Federal.

Feitas estas considerações e estando os autos conclusos para julgamento, passo a manifestar minhas razões de decidir, submetendo-as à apreciação dos membros deste Colegiado.

1) Preliminares

Início pela análise das preliminares suscitadas pela contribuinte no recurso voluntário e no memorial.

a) Nulidade do lançamento por falta de autorização do Delegado da Receita Federal para que fosse realizada nova fiscalização nos anos-base de 1989 e 1990

A ação fiscal de que trata o presente processo alcançou os anos-base de 1988 a 1991, tendo sido iniciada em 28/06/91, conforme termo de fls. 64, complementado pelo termo de fls. 63.

Contudo, a contribuinte alega que já havia sido fiscalizada quanto aos tributos federais, relativamente ao período de janeiro de 1989 a junho de 1990, conforme Termo de Início, às fls. 91, e Termo de Diligência, às fls. 92.

O artigo 951, § 3º do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 1.041/94 (RIR/94), evocado pela recorrente, que corresponde ao artigo 642, § 2º. do RIR/80, dispõe:

"Art. 951. Os Auditores - Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei nº. 2.354/54, art.7º.).

[...]

§ 3º. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Leis nºs. 2.354/54, art.7º., § 2º., e 3.470/58, art.34)."

Cumprido esclarecer que é pacífico o entendimento de que o termo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

“exame” refere-se a fiscalização externa e que somente é necessária a autorização em relação a um mesmo tributo já anteriormente fiscalizado. Portanto, para configurar o vício argüido, a recorrente deveria fazer prova de que já teria sofrido, anteriormente, auditoria específica do IRPJ quanto aos mesmos períodos-base.

Da análise dos documentos de fls. 91 e 92, das alegações da contribuinte e dos fundamentos da decisão de primeira instância pode-se extrair as seguintes conclusões:

- realmente foi iniciada uma ação fiscal contra a contribuinte, por parte de auditores da Secretaria da Receita Federal em 03/07/90;

- contudo, não há identificação precisa de quais os tributos seriam ou foram fiscalizados, pois no quadro “2”, às fls. 91, destinado à identificação da origem da ação fiscal, omitiu-se o programa, constando apenas o ato, OP nº. 193;

- a contribuinte afirma que a fiscalização abrangeu o IRPJ, porém, não apresentou nenhuma prova concreta do alegado, nem mesmo comprovou que atendeu aos fiscais quanto aos elementos solicitados;

- a conclusão do julgador monocrático de que se tratava de fiscalização de tributos relacionados ao comércio exterior não encontra respaldo nos autos, porém não pode simplesmente ser desconsiderada, pois trata-se de uma constatação de pessoa idônea e que tem conhecimento de sua região fiscal e dos programas de fiscalização nela desenvolvidos. O fato de os fiscais estarem à época lotados na área aduaneira não constitui impedimento para que realizassem auditoria de tributos internos, desde que autorizados pela autoridade competente;

- pelo termo de intimação fiscal de 29/08/90, fls. 90, a única conclusão segura é de que os fiscais pretendiam examinar os recolhimentos das contribuições ao PIS e ao FINSOCIAL, posto que solicitaram os livros Razão e Diário, as notas fiscais emitidas e os comprovantes de recolhimentos das referidas contribuições;

- a contribuinte afirma que aquela auditoria foi encerrada sem resultado, todavia, não apresentou o termo de encerramento, único documento que comprovaria sua alegação. É no “Termo de Encerramento de Ação Fiscal”, a exemplo daquele de fls. 68, que o AFTN responsável pela auditoria relata as verificações realizadas e os tributos efetivamente fiscalizados, bem com os períodos abrangidos. O referido termo também pode ser substituído pelo próprio auto de infração, quando este descreve com precisão as verificações efetuadas e irregularidades detectadas, hipótese em que não interessaria ou não seria conveniente à contribuinte apresentá-lo considerando a gravidade de eventuais irregularidades possivelmente nele apontadas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

- equivocou-se a contribuinte ao afirmar que o termo de encerramento constitui mera formalidade, pelo contrário, trata-se de uma certidão emitida pela autoridade fiscal quanto à regularidade, ou não, da empresa em relação ao período e tributo auditado. Não se pode afirmar ter ocorrido negligência das autoridades fiscais em não tê-lo lavrado, não é praxe, ao passo que a contribuinte, enquanto parte interessada, poderia ter requerido formalmente a lavratura do termo. É possível que fiscais da área aduaneira tenham iniciado uma fiscalização e, à vista de indícios de prováveis irregularidades em relação ao IRPJ não concluíram a ação fiscal repassando-a aos fiscais da área do IRPJ para prosseguimento e conclusão, visto que, entre os dois termos de início de fiscalização transcorreu-se menos de 1 (um) ano, período de tempo bem menor do que o AFTN atuante permaneceu fiscalizando a contribuinte.

A constatação, inarredável, com base no elementos contidos nos autos, é uma só: inexistem provas de que ocorreram duas ações fiscais na empresa, relativamente a um mesmo exercício financeiro, quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica ou a qualquer outro tributo federal.

Entendo, pois, que não restou comprovado nos autos que houve reexame quanto ao IRPJ nos anos-base de 1989 e 1990, pelo que não acolho esta primeira preliminar.

b) Nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento do direito de defesa em face do indeferimento do pedido de perícia

No recurso voluntário, às fls. 265, asseverou a recorrente:

"A negativa por parte do Sr. Julgador 'a quo' que indeferiu injustificadamente a perícia não tem amparo jurídico, pois a lei processual civil determina que para provar o alegado pela parte, todo tipo de prova admitida em direito poderá ser suscitada, a fim de se comprovar a verdade alegada por qualquer uma das partes.

No caso ora em censura, com o indeferimento da prova pericial, ficou a recorrente impossibilitada de provar os fatos por ela suscitados, e conseqüentemente cerceada em seu amplo direito de defesa."

O artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 8.748/93, dispõe:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

*Art. 16. - A impugnação mencionará:

[...]

IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito. (Redação dada pelo art. 1º. da Lei n.º. 8.748/93)*

Por seu turno, o parágrafo primeiro do mesmo dispositivo é taxativo:

§ 1.º - Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

O julgador monocrático fundamentou o indeferimento da perícia requerida pelo contribuinte nos dispositivos acima transcritos. Compulsando a peça impugnatória, verifiquei que realmente a contribuinte não elencou quesitos tampouco elegeu perito.

Portanto, não merece reparos a decisão monocrática quanto a este item devendo também ser afastada a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

c) Decadência do direito de constituir o crédito tributário referente ao exercício financeiro de 1989 (ano base de 1988)

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 06/04/94, fls. 02, o qual contém exigência de tributos relativos ao período base encerrado em 31 de dezembro de 1988.

Alega a contribuinte que o lançamento foi efetuado após transcorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador.

Não lhe assiste razão.

Consoante recibo de entrega, às fls. 09 do Anexo 3 dos autos, a Declaração do IRPJ/89 da contribuinte foi entregue em 12/04/89, sendo que o prazo final era 30/04/89.

À época o IRPJ era um imposto genuinamente por declaração, estando o prazo decadencial disciplinado pelo artigo 711 do RIR/80.

Portanto, os cinco anos da decadência devem ser contados a partir da data da entrega da declaração de rendimentos relativa ao exercício financeiro de 1989, a qual foi entregue em 12/04/89, ocasião em que ocorreu o lançamento primitivo (artigo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

173, parágrafo único, do Código tributário Nacional), sendo o termo final para contagem do lustro decadencial em 11/04/94. Como a contribuinte foi cientificada do auto de infração em 06/04/94, o foi antes de operada a alegada decadência.

Vale notar que se a contribuinte não teve apresentado declaração de rendimento no referido exercício financeiro a contagem do lustro decadencial, pela regra geral definida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, teria início em 01/01/90, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento relativo ao exercício financeiro de 1989 poderia ter sido efetuado, com termo final em 31/12/94.

Corroborando este entendimento transcrevo voto do ilustre Conselheiro AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, proferido no Acórdão nº. CSRF/01-02.108 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a seguir transcrito, o qual se aplica integralmente ao IRPJ do exercício em tela (1989):

Ementa:

"DECADÊNCIA - IRPJ - O direito do fisco constituir o crédito tributário decai após 5 (cinco) anos contados da notificação do lançamento primitivo."

Voto:

CONSELHEIRO AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, RELATOR

[...]

Conforme se depreende do relato, cabe apenas examinar a validade/legalidade da preliminar de decadência da exigência tributária, requerida pela contribuinte.

Entendo que a mesma não tem razão, visto que me filio entre aqueles que consideram o lançamento do IRPJ como por declaração, linha idêntica ao do relator do Acórdão 108-00.561, de 19-10-93, ora questionado, ilustre Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira.

Assim, por concordar por inteiro como o voto condutor do Acórdão ora recorrido, passo a adotá-lo, como segue:

'A regra geral do lançamento repousa no Art. 142 do CTN que se estende às três modalidades classificadas segundo o grau de colaboração do sujeito passivo com vistas a preparar o lançamento.

A modalidade procedimental fixada no Art. 147 do CTN, chamada de lançamento por declaração, para fins de aplicação da objetividade jurídica



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

do Art. 142 do mesmo CTN, é caracterizada na cooperação que o sujeito passivo dá à autoridade para praticar a sua obrigação vinculada, obrigatória e privativa de lançar o tributo. Verifica-se no exame do art. 147 do CTN que a participação do contribuinte em tais casos sempre existirá, pois se não ocorrer essa ação ou ato nunca será concretizada a hipótese de incidência na espécie e, por óbvio, o Fisco só poderá usar de seu direito privativo de lançar depois da participação do sujeito passivo, sob pena de não ter o que lançar.'

HUGO DE BRITO MACHADO ensina:

'Ocorrido o fato gerador do tributo, o sujeito passivo oferece à autoridade administrativa informações relativas a esse fato gerador, dando-lhe condições para constituir o crédito tributário. É a modalidade de lançamento mais complexa, por envolver conhecimento de fatos que escapam ao controle imediato do Fisco, e que, por isso, devem ser revelados e declarados pelo próprio contribuinte em estreita colaboração com a administração pública.

O IR é um exemplo de tributo lançado por declaração. O sujeito passivo declara a renda e os proventos de qualquer natureza, auferidos durante o denominado ano-base, bem como todos os outros elementos de fato relevantes para a determinação do valor do tributo. A autoridade administrativa os recebe e em face destes emite a notificação de lançamento.

Se o sujeito passivo não presta a declaração a que está obrigado pela legislação do tributo, a autoridade administrativa tem o dever de efetuar o lançamento de ofício, valendo-se dos meios de investigação a seu alcance em face dessa mesma legislação.' (Enciclopédia Saraiva de Direito, verbete Lançamento Tributário II, p. 24; grifou-se).

O lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas, consoante critério adotado pela legislação vigente, é efetuado imediatamente, logo que seja apresentada a declaração de rendimentos na forma e prazo regulados em lei, mediante conferência sumária dos respectivos cálculos que decorrem de uma seqüência organizada de atos, ínsita no lançamento, o que lhe dá a característica inconfundível de procedimento, cujo ato final que completa o lançamento é a notificação ao contribuinte do crédito tributário apurado.

Parece por demais óbvio lembrar que a referência a lançamento suplementar pressupõe a existência de uma lançamento anterior ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

primitivo praticado pela Autoridade Administrativa, que outro não é senão aquele ocorrido precisamente no ato de apresentação da declaração de rendimentos.

Prova insofismável de que há lançamento tributário logo que seja apresentada a declaração de rendimentos na forma e prazo regulados em lei está na contagem do prazo a faculdade de revisão do lançamento em qualquer de suas modalidades.

O limite temporal do direito de efetuar o lançamento suplementar (entenda-se, segundo lançamento ou novo lançamento, esta expressão mais correta) é disciplinado no parágrafo 2º, do art. 711, do RIR/80, que estabelece:

[...]

Relativamente à escoreita interpretação e aplicação do dispositivo acima transcrito, a jurisprudência administrativa definiu que o termo inicial da decadência (haja vista tratar-se sempre de um novo lançamento) é o do lançamento primitivo, que ocorre quando do ato da entrega da declaração. Veja-se excertos de ementas das decisões do Colendo Primeiro Conselho de Contribuintes a respeito da matéria em questão:

[...]

Por seu turno, a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais igualmente tem decidido na mesma direção segundo o enunciado do Acórdão CSRF 01/0.40, de 14.01.80, proferido por unanimidade de votos, publicado na coleção de Acórdãos CSRF - Imposto de Renda; Jurisprudência, nº 3, Ed. Resenha Tributária, às páginas 772 a 782.

Por entender da mesma forma, no caso em tela, não resulta caracterizada a ocorrência de decadência do direito da Fazenda Nacional em proceder ao lançamento, tendo em vista que efetuou o novo lançamento no prazo de 5 (cinco) anos contados do lançamento primitivo, sendo assim, manifesto-me por rejeitar a preliminar de decadência argüida pelo ilustre Conselheiro Relator.

Ademais, vale lembrar que esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, recentemente, reiterou tal posição, pela unanimidade de seus membros, nos termos do Acórdão CSRF/01-1.945, de 18-3-96."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

Esta Câmara vem decidindo na mesma linha do voto acima transcrito, conforme se depreende da ementa do Acórdão nº 103-19.807, proferido na sessão de 09/12/98:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - IMPROCEDÊNCIA - O direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário decai após decorridos cinco anos contados a partir da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, como expressamente previsto no art. 173 do CTN."

Este também é o entendimento do Poder Judiciário, em se tratando de lançamento *ex officio*, que é a hipótese dos presentes autos, manifesto pelo extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR em decisão dos "Embargos Infringentes na Apelação Cível nº. 75.165 – SP", Segunda Seção (DJ, 08/12/83), cujo acórdão foi publicado na integra na revista LEX – 27, JTFR, fls. 243 a 274, sendo a seguir transcrita a ementa pertinente à decadência:

.....

2 – Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a exemplo das contribuições previdenciárias, é obrigação do sujeito passivo antecipar o pagamento. A falta deste – que é a hipótese dos autos – ou a sua realização em desacordo com os critérios legais, no que concerne ao montante e à época de recolhimento, configura conduta omissiva, autorizando o lançamento *ex officio*; neste caso, o prazo de cinco anos para o Fisco 'constituir o crédito' de ofício começa a contar 'do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado' (Código Tributário Nacional, artigo 173, I).

....."

Para aqueles que entendem que o IRPJ deixou de ser tributo lançado por declaração passando a ser por homologação, e não é o caso dos autos que se trata de lançamento *ex officio*, jurisprudência mais recente do Superior Tribunal de Justiça dá uma interpretação mais elástica aos dispositivos do Código Tributários pertinentes à contagem do prazo decadencial, mais favorável à Fazenda Pública, ao definir que o prazo decadencial de cinco anos conta-se após transcorrido o prazo da homologação, a exemplo da ementa, abaixo transcrita, citada em nota ao artigo 173 do Código Tributário Nacional, na obra "CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL INTERPRETADO – Tribunal Regional Federal da 1ª. Região – Gabinete da Revista", Editora Saraiva, 1995, página 146, *in verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

" EMENTA: III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados de exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º)." (STJ. Resp. 58918/RJ. Rel.: Min. Humberto Gomes de Barros. 1ª. Turma. Decisão: 24/05/95. DJ de 19/06/95, p. 18.646.)."

Concluo, pois, que a preliminar de decadência também não merece ser acolhida.

d) Pedido de realização de perícia

A Contribuinte aperfeiçoou seu requerimento de perícia/diligência no recurso voluntário, nomeando perito e listando os quesitos.

Todavia, a apresentação dos documentos que comprovam as alegações da defesa, mais do que um direito do contribuinte é uma obrigação da recorrente, que deve ser efetivada preferencialmente no momento da apresentação da impugnação ao órgão preparador, conforme estipulam os artigos 15 e 16 do Decreto nº. 70.235/72.

Na realidade a contribuinte quer suprir deficiências de sua impugnação e recurso voluntário com a realização de perícia, o que não pode ser aceito. A Fiscalização anexou ao processo provas documentais das irregularidades apuradas, em sua maior parte colhidas na contabilidade da própria empresa, as quais motivaram a lavratura do auto de infração, caberia a contribuinte contrapô-las, trazendo aos autos as provas de suas alegações e não esperar que o julgador o faça mediante deferimento de perícias e diligências.

Corroborando esse entendimento transcrevo a seguir citação do ilustre tributarista Antônio da Silva Cabral, em sua obra "Processo Administrativo Fiscal", Editora Saraiva, 1993:

"não basta simplesmente protestar por perícia, mas é preciso demonstrar por que se pede tal verificação à autoridade preparadora.

"A perícia deverá ser indeferida quando: a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;"

Nada indica que a recorrente não pudesse trazer aos autos provas de suas alegações, até mesmos pareceres técnicos, os quais seriam apreciados pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

autoridade julgadora. Neste sentido cabe, mais uma vez, citar o abalizado Antônio da Silva Cabral:

"...o contribuinte não pode pretender suprir mediante diligência o que era obrigação de sua parte. A 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em caso objeto do Acórdão 104-3.14/83 (Resenha Tributária, 1.2, 25:678, 3º trim. 1983), decidiu que, se os autos noticiavam descaso do contribuinte na instrução de sua defesa, cabia denegar o pedido de diligência por ele requerido, pois não é lícito obrigar-se a fazenda a substituir o particular no cumprimento da obrigação que, legalmente a este competia."

É de se notar que a ação fiscal se processa no âmbito e a partir da escrituração da empresa, nada impedindo que a mesma produzisse e juntasse aos autos as provas que entendesse adequadas à sua defesa. Aliás, os elementos contidos nos autos provam que em momento algum a contribuinte viu-se cerceada no seu direito de defesa, pelo contrário, defendeu-se à larga, até de uma maneira não muito usual nas lides fiscais. Veio aos autos todas as vezes que entendeu necessário, apresentou petições, juntou documentos, apresentou memoriais, nada foi recusado, nada deixou de ser apreciado.

Ademais, a ilustre Relatora que me antecedeu e o próprio Colegiado já haviam concluído que a única matéria que comportava perícia/diligência referia-se ao item "1" do auto de infração do IRPJ. Diligência esta que foi cumprida a contento, elucidando as dúvidas apontadas na Resolução nº 103-01.640, de cujo "relatório de diligência" e sua conclusão foi dado ciência à contribuinte que se manifestou nos autos aduzindo suas razões contra o resultado da diligência.

Diante do exposto, sou pelo indeferimento do pedido de realização de perícia e dos demais tópicos em que a contribuinte protestou pela realização de diligência.

Pelas razões acima declinadas, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pelo sujeito passivo e de indeferir o seu pedido de realização de perícia.

Superadas as questões preliminares enfrento o mérito.

2) Mérito

Item 1 do auto de infração do IRPJ - Omissão de receitas - suprimimento de numerário de origem não comprovada - valor tributado Cr\$ 103.092.715,80 (ano-base de 1990).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

A infração tratada neste item caracteriza-se pela falta de comprovação da origem do numerário, depósitos em espécie efetuados em conta corrente bancária, os quais seriam oriundos de fechamentos de contratos de câmbios relativos a exportação de café.

Todavia, apesar de as exportações terem de fato ocorrido, tais contratos são comprovadamente inidôneos, pelo que não se prestariam para justificar os depósitos.

Por determinação desta Câmara realizou-se diligência fiscal e, de acordo com o termo de fls. 328 a 332, o fisco constatou que a contribuinte ofereceu à tributação todas as receitas pertinentes às exportações realizadas a que se referem os aludidos contratos de câmbio.

Na decisão deste item alguns aspectos relevante devem ser abordados.

Em primeiro lugar: a exigência tributária não pode constituir-se em sanção de ato ilícito. Diz o artigo 3º. do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25/10/66):

"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." (grifei).

No presente caso, a própria contribuinte, mesmo negando a autoria da irregularidade, reconheceu que os contratos de câmbio são falsos. Porém, a princípio, a empresa não praticou qualquer ilícito fiscal, posto que ofereceu à tributação as receitas das exportações. Como bem ressaltou a recorrente, é função do Banco Central do Brasil apurar a irregularidade cambial e aplicar a penalidade cabível.

Segundo: à época dos fatos, ano de 1990, a lei tributária não amparava a presunção legal de omissão de receitas por falta de comprovação de origem de depósitos bancários.

Além da irregularidade cambial, a fiscalização não apresentou qualquer outra prova ou indício de que a contribuinte teria praticado omissão de receitas que ensejasse a realização de tais depósitos. Compulsando os autos nada encontrei neste sentido. Está claro, pois, que a infração tributada advém exclusivamente de presunção fiscal não prevista em lei.

Ora, a contribuinte não está obrigada a fornecer documentos que poderiam lhe ser prejudiciais, afinal o ônus da prova cabe a quem acusa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

Da mesma forma que o fisco presumiu, sem apresentar qualquer indício, que os depósitos seriam oriundos de receitas omitidas, poder-se-ia também presumir que a contribuinte promoveu o ingresso irregular de moeda estrangeira no país, advinda das mesmas exportações, para acobertar os depósitos, ou seja, se o próprio fisco atesta que as exportações efetivamente ocorreram e, portanto, a empresa teve as correspondentes receitas a receber, a presunção milita a favor da recorrente de que os recursos internados ao seu caixa seriam o produto das referidas exportações.

Poder-se-ia também presumir que a irregularidade cambial objetivou a venda da moeda estrangeira no mercado paralelo para se obter os ganhos da diferença entre a cotação oficial e a praticada no mercado paralelo, diferença essa significativa à época, a qual poderia ser tributada como omissão de receita desde que o fisco lograsse comprovar a negociação no mercado paralelo e quantificasse indubitavelmente o montante tributável, aspectos esses de difícil comprovação e que demandariam ingentes esforços de investigação.

Observa-se que o fisco louvou-se exclusivamente nas acusadas irregularidades dos contratos de câmbio para tributar os valores das exportações já computados no resultado do exercício e, portanto, oferecidos à tributação. A irregularidade cambial seria indício a indicar a necessidade de se aprofundar as investigações fiscais no sentido de comprovar a ocorrência de omissão de receitas, por exemplo, vendas de café sem emissão de documento fiscal ou se emitidos, não escrituradas e não oferecidas à tributação, isto apenas como uma hipótese de trabalho, dentre diversas outras possíveis.

Cabe ainda destacar as considerações finais do Auditor Fiscal encarregado da diligência solicitada por esta Câmara, fls. 332, *in verbis*: "A questão está, portanto, vinculada à prova não produzida pela empresa, à semelhança daquelas exigidas na hipótese de suprimento de caixa, ou seja mediante documentação hábil e coincidente em data e valor". (grifei).

Ao propor a realização da diligência, a Conselheira Relatora registrou em seu voto que o fisco poderia anexar outros elementos, eventualmente apurados durante a realização dos trabalhos, que pudessem ser úteis à formação da convicção do julgador, item 3, fls. 318.

Ao invés de aprofundar-se nas investigações, o fisco optou por inverter o ônus da prova, conforme acima destacado, mais uma vez sem amparo legal. A pretensão fiscal de se aplicar ao caso o disposto no artigo 181 do RIR/80 é inadmissível. A presunção legal é uma exceção e não a regra, para aplicá-la os fatos devem guardar estrita consonância com o descrito no texto legal.

Concluo pois, que o fisco não logrou comprovar a ocorrência da omissão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

de receitas imputada à recorrente, nesta parte.

Por todo exposto, voto no sentido de que seja excluída da tributação a importância de Cr\$ 103.092.715,80, no ano-base de 1990, remanescente neste item.

Item 2 - Glosas de custos, despesas operacionais e encargos não necessários

a) Despesas com conversão de moeda estrangeira - valor tributado Cz\$ 6.034.517,00 (ano-base de 1988)

Trata este subitem da glosa de despesa referente a comissão sobre conversão de moeda estrangeira, paga pela empresa ao banco Multiplic, no montante de Cz\$ 6.034.517,00 (Anexo nº 4, fls. 01-11), em operação relativa a subscrição de capital realizada pela empresa "Merchants Trust Reg", controladora da contribuinte.

Consoante artigo 191 do RIR/80, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Sobre o conceito de necessidade, o § 1º. do mencionado artigo dispõe:

"§ 1º. - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa."

As despesas relativas a integralização de capital constituem custo do acionista/sócio e não da empresa, além do que não se enquadram no conceito de despesa necessário do artigo 191 do RIR/80, acima transcrito.

Como bem ressaltou o julgador monocrático, o fato de a contribuinte suportar tal encargo constituiu-se em mera liberalidade da empresa e não poderia reduzir os tributos devidos.

No recurso voluntário a contribuinte alega que o artigo 242, § 2º., do RIR/94 ampararia a dedutibilidade da despesa.

Equivoca-se a recorrente, conforme já esclarecido, tal valor não pode ser tratado como despesa operacional da empresa capitalizada, pois trata-se de custo do supridor, afinal é ele o titular da operação bancária da qual originaram-se os recursos.

Portanto, deve ser mantida a glosa de custo no valor de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

Cz\$ 6.034.517,00 (ano-base de 1988).

b) Despesas em nome de outras empresas - valor tributado
NCz\$ 72.489,55 (ano-base de 1989) e Cr\$ 11.962.057,65 (ano-base de 1990)

Este subitem refere-se a glosa de diversas despesas, cujos comprovantes estão em nome de outras empresas, que a contribuinte alegou ter assumido o ônus, conforme cópia do contrato de comodato firmado em 20/10/88.

Tanto a fiscalização quanto a autoridade monocrática não aceitaram o referido contrato, tendo em vista que uma pessoa que seria testemunha do instrumento particular somente veio a ser empregada na empresa em 10/10/90, e intimada, negou pertencer-lhe a assinatura aposta no referido contrato.

Pela análise do documento, formei convicção de tratar-se de um contrato perfeito e acabado.

Apenas o fato de que uma das pessoas apontada como testemunhas não identificar sua assinatura, não é prova suficiente para se afirmar que o instrumento é falso.

O contrato de comodato em exame, possui todas as características necessárias para que o mesmo tenha validade ao menos entre as partes, a saber:

- nome das empresas contratantes;
- objeto do contrato, que é a cessão e uso de tele-impressoras (telex) e linhas telefônicas;
- assinaturas das partes contratantes;
- informa os deveres, obrigações e direitos de ambas as partes;
- o prazo de vigência do contrato, que é por tempo indeterminado;
- indicação do local e data da assinatura do contrato (20/09/1988);

Um contrato que possui todas essas características não precisaria, necessariamente, de testemunhas para ter validade.

Na verdade, as testemunhas são eleitas pelas partes, para que em juízo, se necessário, assegurem a efetivação e lisura do acordo de vontade entre as próprias partes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

A fiscalização fixou-se unicamente na possível inidoneidade do contrato. Em momento algum questionou a efetiva existência e empréstimo dos bens, não questionou a efetiva utilização dos mesmos por parte da contribuinte ou a veracidade dos valores pagos. Estas sim, seriam questões relevantes que poderiam justificar a glosa das despesas.

A rigor o contrato escrito nada mais é do que a formalização do acordo, e sem dúvidas facilita a comprovação dos fatos. Todavia, mesmos que não existisse o contrato escrito, bastaria à contribuinte comprovar que efetivamente utilizou os bens na atividade operacional da empresa e que de fato suportou os dispêndios para justificar a dedutibilidade das despesas.

Concluo pois, que a fiscalização não logrou comprovar a indedutibilidade das referidas despesas.

Portanto, devem ser excluídas da tributação as importâncias glosas, nos seguintes valores: NCz\$ 72.489,55 (ano-base de 1989) e Cr\$ 11.962.057,65 (ano-base de 1990).

c) Despesa com assinatura de revista destinada a terceiro - valor tributado Cr\$ 4.805,50 (ano-base de 1990)

Trata-se de glosa de valor referente a assinatura da Revista "Isto É / Senhor", enviada para o exterior.

No recurso voluntário a contribuinte alegou tratar-se de cortesia de fim de ano a um de seus clientes, oferecida por intermédio de seu representante na Europa.

A jurisprudência deste Conselho é no sentido de admitir despesas razoáveis a título de brindes. Contudo, em que pese a pouca expressividade da despesa, equivalente a US\$ 350,00 (trezentos e cinquenta dólares americanos), a contribuinte não comprovou suas justificativas, ou seja, não há provas de que a revista era mesmo destinada a um de seus clientes.

Subsidiariamente, deve-se também atentar para o fato de que foi oferecida apenas uma assinatura, a uma determinada pessoa. Infere-se, portanto, que não era prática usual da empresa oferecer este tipo de "cortesia", tal fato reforça ainda mais minha convicção de que a glosa deve ser mantida.

Assim, oriento meu voto no sentido de manter a glosa de Cr\$ 4.805,50 (ano-base de 1990) de que trata este subitem.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

Item 3 - Bens de natureza permanente deduzidos indevidamente como custo ou despesa - valor tributado Cr\$ 1.657.399,39 (ano-base de 1990)

Este item trata da glosa de despesas, documentos de fls. 01 a 103 do Anexo nº. 5, que segundo o fisco seriam aplicações de capital, devendo ser classificadas no Ativo Permanente.

Alega a recorrente que os dispêndios referem-se a despesa com manutenção e reforma de imóveis que não aumentaram a vida útil dos mesmos.

Sobre o assunto o artigo 193 e parágrafos do RIR/80 dispõe que o custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor não superior a NCz\$ 310,00 (valor atualizado pela Instrução Normativa nº. 144/89) ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

Já § 2º. do referido artigo estabelece que o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

Da análise dos documentos constantes do anexo 05, verifica-se que apenas algumas despesas referem-se a reparos de instalações elétricas, da rede de água e esgoto, pintura geral, constituindo-se, a princípio, em despesas com reformas e manutenção.

Quanto a essa matéria, a jurisprudência deste Conselho é no sentido de que cabe ao fisco provar que as reformas resultaram em ampliação do bem ou aumento de sua vida útil, conforme ementas de acórdãos a seguir transcritas:

“LUCRO CUSTOS/DESPESAS - Não comprovado que os materiais empregados em reformas de instalações da empresa aumentaram a vida útil das mesmas, deve ser excluída da tributação a parcela correspondente.” (Acórdão nº. 103-14.492 - sessão de 24 de janeiro de 1994).

“IRPJ - CONSERVAÇÃO E REPAROS - Os gastos realizados com conservação e reparos de bem imóvel, objetivando mantê-lo em condições adequadas para utilização, são admitidos como custo ou despesa operacional. A ativação de tais gastos só é possível quando ficar comprovado o aumento da vida útil do referido bem.” (Acórdão nº. 103-19.078 - sessão de 09 de dezembro de 1997).

Uma vez que a fiscalização não comprovou aumento da vida útil, devem ser excluída da tributação as glosas das despesas abaixo relacionadas no Anexo nº. 5:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

Doc nº	fls nº	Nome	Valor - Cr\$
s/n	16	Fontes Serralheiro	79.000,00
s/n	24	3A empreiteira e Com. Ltda.	150.000,00
23	27	Carlos Roberto de Oliveira - eletricitista	25.200,00
s/n	31-36	Despesas com tintas, mat. elétricos	16.239,94
s/n	38	3A empreiteira e Com. Ltda.	63.202,00
s/n	51	Fontes Serralheiro	89.000,00
s/n	53-54	Taxas	4.500,00
s/n	58-60	Ronaldo B. Almeida - vidraceiro	184.202,00
s/n	61-63	Ricardo Rodrigues Cabral - reparos	60.000,00
092	99-100	Beluz - Comércio e instalações elétricas	63.349,72
TOTAL			734.693,66

As demais despesas glosadas não reúnem características para serem classificadas como de reformas ou manutenção. Trata-se de pagamentos efetuados à empresa Auxiliadora Predial Rio S/A. (exemplo - fls. 68) que, segundo os documentos, referem-se a edificação em condomínio; colocação de vigas para sustentação de placas de gesso e as próprias placas de gesso (fls. 25, 30); aquisição de programa de computador para contabilidade e folha de pagamento, no valor de Cr\$ 263.600,19 (fls. 43); etc.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto a este item, para excluir da tributação a importância de Cr\$ 734.693,66 (ano-base de 1990).

Item 4 - Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado não dedutíveis - valores tributados Cz\$ 13.217.558,79 (ano-base de 1988), NCz\$ 22.680.781,20 (ano-base de 1989) e Cr\$ 45.152.061,60 (ano-base de 1990)

Este item trata da glosa de encargos de depreciação de diversos imóveis adquiridos pela recorrente junto a Fenelon Machado S/A. Exportação e Importação.

A fiscalização verificou que não foi feito o destaque da parcela relativa aos terrenos, sobre os quais não se admite quota de depreciação. Além de não admitida depreciação sobre os imóveis não alugados ou não utilizados na produção de rendimentos.

No recurso voluntário, às fls. 260 dos autos, a contribuinte contesta veementemente as provas em que a fiscalização e a decisão monocrática amparam-se para concluir que os imóveis não estariam produzindo rendimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

Para decisão deste item, é de bom alvitre verificar inicialmente o que dispõe o artigo 199 do RIR/80, especificamente alíneas "a" e "b" do parágrafo único, base legal da irregularidade apontada pelo fisco:

"Art. 199 - Podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, inclusive:

.....
Parágrafo único - Não será admitida quota de depreciação e respectiva correção monetária referente a (Lei nº 4.506/64, art. 57, §§ 10 e 13):

a) terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;

b) prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados a revenda;

....."

Cabe razão à contribuinte quando afirma haver imprecisão e insuficiência nas provas que sustentam a acusação fiscal quanto a este item, especialmente na declaração de fls. 51, do anexo nº. 6, firmada pelo síndico do edifício da rua Nascimento Silva, 122, situado na cidade do Rio de Janeiro - RJ.

Todavia, o fisco por duas vezes intimou a contribuinte a comprovar as receitas com aluguel ou destinação dos aludidos imóveis, fls. 04 e 08 do Anexo nº. 6.

Pela análise dos documentos apresentados firmei convicção de que a recorrente comprovou adequadamente seus esclarecimentos quanto ao uso dos imóveis adquiridos à empresa Fenelon Machado S/A. Exportação e Importação.

Tendo sido regularmente intimada, por se tratar de dedução de encargos que implicaram na redução da base de cálculo do imposto, o ônus da prova é da contribuinte. Assim sendo, reputo como irrelevante o fato de as provas reunidas pelo fisco serem insuficientes, posto que apenas reforçam aquilo que a contribuinte não comprovou.

Cabe ressaltar, ainda, que a contribuinte não contestou o segundo motivo apontado pelo fisco para efetuar a glosa dos encargos de depreciação, qual seja: não foi feito o destaque da parcela relativa aos terrenos, sobre os quais não se admite quota de depreciação.

Entretanto, no confronto entre o demonstrativo de fls. 13 do Anexo nº. 6 e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

o Termo de Descrição dos Fatos do Auto de Infração, às fls. 07/08, verifiquei que o fisco incorreu em alguns equívocos na apuração do valor tributável. Embora a recorrente não tenha contestado expressamente as bases de cálculo, por se tratar de "erros materiais", devem ser corrigidos a qualquer tempo.

A seguir passo a examinar os valores tributados:

- a base de cálculo do ano-base de 1988 (exercício de 1989) está correta. de acordo com o demonstrativo de fls. 13 do Anexo nº. 6, o total do encargo contabilizado foi de Cz\$ 13.217.558,79, o mesmo valor foi transposto para o termo de fls. 08 e tributado com incidência de multa de 50%;

- no ano-base de 1989, exercício de 1990, o total a tributar é de NCz\$ 842.955,87. O fisco transportou corretamente o valor para o termo de fls. 08, porém, equivocou-se ao registrar o valor a ser tributado (termo de fls. 08 abaixo), grafando NCz\$ 22.680.781,20, valor este que deveria ter sido tributado no ano de 1990 (exercício de 1991). Portanto, a base de cálculo tributada no exercício de 1990 deve ser reduzida em NCz\$ 21.837.825,33;

- no ano-base de 1990, exercício de 1991, o total a tributar é de Cr\$ 22.680.781,20, consoante demonstrativo de fls. 13 do Anexo nº. 6. Porém, no transporte dos valores para o termo fiscal de fls. 08, o fisco equivocou-se, grafando o total de Cr\$ 133.158.793,66, o qual refere-se ao ano base de 1991. Mais adiante, ao registrar o valor da base de cálculo tributada (final da fls. 08) registrou-se a importância de Cr\$ 45.152.061,60, que não tem pertinência com qualquer dos valores constantes nos demonstrativo. Assim, a base de cálculo tributada no exercício de 1991 (ano-base de 1990) deve ser reduzida em Cr\$ 22.471.280,40 (Cr\$ 45.152.061,60 - Cr\$ 22.680.781,20);

- no ano-base de 1991, exercício de 1992, o total a tributar relativo a este item seria de Cr\$ 133.158.793,66. Porém, o fisco equivocou-se no transporte do valor para o Termo de Descrição dos fatos, registrando o valor de Cr\$ 156.695.748,29, que corresponde ao total dos 04 exercícios fiscalizados. Todavia, o fisco não computou o valor a tributar quanto a este item no exercício de 1992, nem o valor correto (Cr\$ 133.158.793,66), nem o que foi equivocadamente transportado (Cr\$ 156.695.748,29). Conforme demonstrativo de fls. 25, no exercício de 1992 (ano-base de 1991) foi tributado apenas o valor de Cr\$ 94.481.328,82, referente ao item 9 do auto de infração. Frise-se que os tributos referentes a este item não poderão ser objeto de lançamento suplementar em face da decadência do direito da fazenda pública de constituir crédito tributário do IRPJ/92.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto a este item, para excluir da tributação as importâncias de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

NCz\$ 21.837.825,33; (ano-base de 1989) e de Cr\$ 22.471.280,40 (ano-base de 1990), relativas aos exercícios de 1990 e 1991, respectivamente.

Item 5 - Encargos indedutíveis - multas por infrações fiscais - valor tributado Cr\$ 1.517.890,00 (ano-base de 1990)

Refere-se este tópico a glosa de variações monetárias passivas sobre recolhimento de impostos atrasados e, ainda, as multas por atraso nesses recolhimentos.

A decisão de primeira instância manteve a glosa amparando-se no artigo 44 da Lei nº 7.799/89, nos seguintes termos, fls. 218, *in verbis*:

"7.2.5.3 Por pertinente, traz-se à lide a Lei nº 7799/89:

'art. 44 A atualização monetária dos duodécimos ou quotas do imposto de renda, das prestações da contribuição social e o do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido somente poderá ser deduzida na determinação do lucro real se o duodécimo, a quota, a prestação ou o imposto na fonte foi pago até a data do vencimento.'

7.2.5.4 A autuada admitiu, por escrito, que pagou os imposto devidos com atraso, portanto ultrapassando a data do seu vencimento, logo as despesas inerentes a esses encargos, hão que ser desconsiderados como dedutíveis, na forma do dispositivo retro-transcrito."

O dispositivo legal invocado pelo ilustre julgador monocrático não se aplica integralmente ao presente caso.

Observa-se que o comando do artigo 44 da Lei nº 7.799/89 é exaustivo, ou seja, a vedação estabelecida alcança *"atualização monetária dos duodécimos ou quotas do imposto de renda, das prestações da contribuição social e o do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido"*, não incluindo os demais tributos e contribuições sociais exigidos à época, inclusive as multas e juros de mora.

A única vedação vigente refere-se a dedutibilidade das multas por infrações fiscais, na forma do artigo 225, parágrafo 4º. do RIR/80, que determina:

"Art. 225

§ 4º - Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 16, § 4º)."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

Na situação versada nos autos, a atualização monetária refere-se ao PIS/Faturamento, INSS, Imposto de Renda Retido na Fonte (pagamentos a assalariados e prestadores de serviços), IRPJ e Contribuição Social, nos valores de Cr\$ 770.110,80, Cr\$ 103.124,84, Cr\$ 94.007,85, Cr\$ 152.730,91 e Cr\$ 397.809,21, respectivamente, conforme demonstrativo de fls. 36 do Anexo nº. 4.

Sendo assim, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto a este item para excluir da tributação a importância de Cr\$ 967.243,49 (ano-base de 1990), referente ao total da atualização monetária dos pagamentos em atraso de PIS, INSS e IR-Fonte glosados indevidamente.

Item 6 - Omissão de receitas financeiras - deságio na aquisição de Cruzados Novos - valor tributado Cr\$ 624.000,00 (ano-base de 1990)

Versa este item sobre omissão de receita financeira, caracterizada pela falta de contabilização de deságio de 39% auferido na aquisição (transferência de titularidade) de NCz\$ 1.600.000,00 bloqueados, conforme documentos de fls. 39/40 do Anexo nº. 4.

Quanto a esta matéria os argumentos da recorrente não podem prosperar.

A questão é por demais simples, se não vejamos:

- em abril de 1990 o país atravessou uma situação peculiar. Na mudança da moeda de Cruzados Novos para Cruzeiros, em 15/03/90, o governo garantiu paridade de 1 por 1 na troca, porém, converteu automaticamente apenas o dinheiro em circulação (papel moeda) e NCz\$ 50.000,00 de cada conta corrente. O saldo restante de cruzados, regra geral, foi convertido para cruzeiros em 12 parcelas mensais, após uma carência de 18 meses.

- surgiu então um mercado paralelo. Pessoas e empresas compravam e vendiam cruzados novos por meio de transferência de titularidade dos valores bloqueados, com altos deságios;

- empresas com dívidas em cruzados novos, mas que não possuíam a aquela moeda, compravam-na de outros para quitar seus débitos, obtendo ganho financeiro representado pelo deságio, no caso em questão 39%, conforme esclarecido às fls. 40 do anexo nº. 4, caso contrário teria que honrar seu compromisso em moeda corrente (cruzeiros) na paridade oficial de 1/1;

- portanto, não há dúvida que o deságio representou ganho financeiro,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

devendo ser tributado nos termos do artigo 253 do RIR/80;

- de igual forma, a empresa que "vendeu" (transferiu) os cruzados novos poderia alocar o valor do deságio como custo/despesa financeira, conforme já decidiu esta Câmara no Acórdão nº. 103-19.522, assentada de 16 de julho de 1998.

Concluo, pois, por negar provimento ao recurso quanto a este item.

Itens 7 e 8 - Omissão de receitas de variações monetárias ativas - mútuo com pessoas jurídicas ligadas - valores tributados: Cz\$ 134.282.248,57 (ano-base de 1988) e NCz\$ 943.351,98 (ano-base de 1989); Glosa de variação monetária passiva - valor tributado Cr\$ 35.349.325,09 (ano-base de 1990)

Versa o item "8" sobre variação monetária passiva, no ano-base de 1990, considerada indevida, em virtude de os contratos de mútuos firmados entre a contribuinte e a empresa Fenelon Machado S/A., fls. 21 do Anexo 04, terem sido produzidos a *posteriori*.

Já o item "7", conforme relatado, trata da omissão de variação monetária ativa sobre operações com a mesma empresa, amparadas pelos mesmos contratos, nos anos de 1988 e 1989.

Os contratos em causa, datados de 23/09/88 estabelecia, em sua cláusula primeira, a abertura de crédito recíproco em conta corrente, entre as contratantes. Ocorre que a moeda nele especificada, Cruzeiro, não circulava à época em que ele teria sido firmado. O Cruzado Novo só foi criado em 16/01/89, por força de Lei nº 7.730/89.

A efetividade das operações de mútuo é fato incontroverso nos autos, pois, às fls. 23 a 33, do Anexo nº. 4, encontram-se cópias dos cheques e registros contábeis dos empréstimos realizados pela contribuinte à empresa Fenelon Machado S/A. em 19/10/88 e 28/12/88, nos valores de NCz\$ 172.000.000,00 e NCz\$ 45.000.000,00, respectivamente.

Apesar de o Termo de fls. 10/11 citar a empresa "Cafeeira Regina Ltda.", e às fls. 20 do Anexo 4 ter sido anexo um contrato de mútuo com a aludida empresa, também produzido a *posteriori*, a fiscalização não identificou nenhuma operação de mútuo realizada com a mesma.

Em sua defesa a recorrente alega que apresentou as memórias de cálculo referente ao lançamento das variações monetárias ativa e que o ato falho na elaboração dos contratos não trouxe qualquer prejuízo aos cofres públicos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

Na decisão desses dois itens, antes de mais nada deve ser destacada a incoerência da fundamentação fiscal: o contrato apresentado pela contribuinte faz prova da omissão de receita de variação monetária ativa nos anos de 1988 e 1989, quando a conta corrente com a empresa Fenelon Machado S/A., apresentava saldo devedor, todavia, no ano de 1990, quando a conta passou a ser credora, o fisco glosou a variação monetária passiva pelo fato de o contrato apresentado ter sido lavrado em data posterior.

A formalização de um contrato de mútuo, além de representar garantia para as partes, assegura também a transparência da operação perante terceiros. Entretanto, a lei não veda a realização de contratos verbais, ou a formalização escrita de um contrato em data posterior.

Quando do lançamento, nesta parte, além da incoerência já retratada, deu-se mais valor à forma do que à essência, posto que glosou a variação monetária passiva, pelo formalização posterior do contrato, mas em momento algum contestou a efetividade da operação, nem sequer foi verificado se o pagamento do empréstimo se deu pelo valor corrigido.

No caso, a existência ou não do contrato é irrelevante para efeitos fiscais. Bastava existir a conta corrente consignando a movimentação financeira entre as empresas, bem como os encargos financeiros contratados por escrito ou verbalmente, a recorrente creditando eventuais juros e variação monetária passiva quando o saldo da conta fosse credor, ou ao contrário, registrando eventuais juros e variação monetária ativa quando o saldo da conta fosse devedor, segundo dispusesse o contrato, tudo devidamente apropriado em sua escrituração, ou mesmo extra contabilmente, para efeitos tributários, quando se tratasse de variação monetária ativa face às disposições do artigo 21 do Decreto-lei nº. 2.065/83. Do ponto de vista fiscal deve-se privilegiar os fatos, sua efetividade. Irregularidades meramente formais quando muito se traduzem em indícios a recomendar acuidade dos trabalhos fiscais e aprofundamento das investigações.

Por seu turno, o contribuinte afirma que contabilizou as variações monetárias ativas, mas deixou de comprovar nos autos que as reconheceu contabilmente e que as tivesse oferecido à tributação, A mera apresentação ao fisco de mapas e memórias de cálculo não se reveste de prova a elidir a exigência fiscal, neste particular. Os valores emprestados à Fenelon Machado S/A. foram contabilizados na conta 1.01.02.007.01.01.00, consoante cópia do livro Diário, às fls. 25 do Anexo nº. 4. Ora, bastava apresentar a ficha razão desta conta, e as folhas do Diário, relativas aos balanços de 31/12/89 e 31/12/90, para comprovar o lançamento da correção monetária. Registre-se que o razão da aludida conta não foi juntado aos autos, nem mesmo na fase recursal.

O fisco intimou a empresa a apresentar não apenas as memórias de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

cálculo, como também os livros contábeis. No termo de descrição dos fatos do auto de infração, às fls. 11, também está registrado a falta de apresentação da ficha do livro razão.

Por todo o exposto, voto pela negativa de provimento ao recurso voluntário quanto ao item 7, confirmando a tributação das importâncias relativas à omissão de variação monetária ativa nos anos de 1988 e 1989; bem como voto no sentido de dar provimento ao recurso em relação ao item 8, para que seja excluída da base de cálculo do imposto a importância de Cr\$ 35.349.325,09, referente à glosa de variação monetária passiva no ano base de 1990.

Item 9 - Despesa indevida de correção monetária sobre o Patrimônio Líquido - valor tributado Cr\$ 94.481.328,82 (ano-base de 1991)

Conforme anteriormente relatado, versa este item sobre redução do saldo devedor de correção monetária de balanço, proporcional à redução do Patrimônio Líquido, em virtude de a contribuinte ter realizado diversos pagamentos, no valor de Cr\$ 19.814.700,00, relativo a custos/despesas cuja comprovação foi considerada inidônea pela fiscalização. Além disso, a fiscalizada utilizou o procedimento de lançar os referidos pagamentos a débito de contas correntes de diretores da própria empresa. Por seu turno, os cheques para pagamento foram emitidos em nome de diversas pessoas físicas e não da empresa emitente das notas fiscais.

Cabe aqui transcrever, *in verbis*, parte das justificativas apresentadas pela contribuinte no recurso voluntário:

"Ora, de todo o arrazoadado, seja do autuante como do Julgador cabe a recorrente esclarecer que por lapso de classificação e contabilização posteriormente corrigida, os pagamentos foram levados a débito da conta corrente de um de seus diretores. Tratava-se de operação que não ocorre com habitualidade, o que teria levado o funcionário da empresa ao erro de classificação contábil. Ademais, um dos cheques foi emitido a favor de Alberto Theodósio, diretor da empresa.

VIS-A-VIS com nota fiscal emitida por Ede Café o Sr. Julgador chega ao extremo de afirmar 'não haver qualquer indício de interveniência do já citado Ede Café'. Com respeito à necessidade de interferência bancária para remessa de divisas é preciso que se ressalte o seguinte: O BACEN, à época, não autorizava a remessa de divisas para pagamento de refrações oriundas de diferença de qualidade, o que obrigava as firmas exportadoras de café, como a recorrente, pagar tais despesas em moeda nacional a interpostas pessoas ou firmas destacadas pelo importador



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

estrangeiro beneficiário do ajuste. Era preciso ao exportador brasileiro manter no exterior o seu conceito de firma séria e honesta e esta forma alternativa de pagamento passou a se constituir em verdadeira praxe. Uso e costumes do setor exportador de café, como é de domínio daqueles que trabalham no setor.

Por outro lado, a recorrente foi instruída pela citada Ede Café a emitir cheques a favor de determinadas pessoas, ato absolutamente legal dentro das leis brasileiras e acoirar isso - como faz o Julgador - de totalmente irregular é no mínimo impertinente. A bem da verdade, se, de posse do cheque ou dinheiro o beneficiário do cheque instruída a compra de dólares no mercado paralelo, isto se dava - é fácil deduzir - a fim de que a firma estrangeira, na pessoa de seu enviado no Brasil, pudesse receber o que lhe era devido em moeda conversível."

Saliente-se que nenhum documento foi anexado ao recurso para comprovar o que foi alegado.

Na decisão desta matéria, entendo como relevante as seguintes considerações:

- às fls. 45 do Anexo nº. 4, o autor do procedimento fiscal anexou declaração do atual ocupante do endereço informado como sede da empresa emitente das Notas Fiscais de fls. 41/42, do Anexo nº. 04, que afirmou desconhecer a existência da EDE Café Importação e Exportação naquele endereço. Além disso, a referida empresa encontra-se com o seu CCG suspenso, além de que não apresentou declaração de rendimentos - IRPJ nos os últimos cinco exercícios;

- a recorrente lançou os pagamentos a débito de contas correntes de diretores da empresa e os cheques foram emitidos a favor de pessoas físicas e não da empresa EDE Café, conforme fls. 38/95 do Anexo nº. 04. Estando caracterizado que houve saída de recursos sem que houvesse relação operacional com a atividade desenvolvida pela empresa. Observa-se através do exame dos documentos acostados pela atuada às fls. 97 a 100, a solicitação da empresa EDE Café para que os cheques sejam emitidos em nome de pessoas físicas, aliás entre os beneficiários está Sr. Alberth Teodísio, acionista e dirigente da atuada. A verdade é que tais "solicitações" somente surgiram após a fiscalização ter localizado as cópias dos cheques, fls. 43 do Anexo nº. 4;

- na análise da documentação de fls. 41 a 43 e 50/51 do Anexo nº. 04, verifica-se que as Notas Fiscais e recibos emitidos pela empresa EDE Café seriam referentes refração/indenização por entrega de café de qualidade inferior a ser repassada à firma KAFFEECHANDELSGESELLSCHAFT KG - Áustria. Contudo, observa-se dos contratos de importação de nºs. 9.840, 9.846 e 9.848, fls. 52 a 63, dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

Certificados Fitossanitários do Ministério de Agricultura e das Guias de Exportação que não há qualquer indício de interveniência da EDE Café;

- a contribuinte não apresentou qualquer documento idôneo para comprovar que a aludida importadora austríaca teria contestado a qualidade do café exportado e exigido a indenização. E mais, nada comprova que tais valores teriam sido devolvidos ao referido importador.

Enfim, todos os documentos reunidos nos autos, pertinentes a esta matéria, convergem para a conclusão de que a realmente a contribuinte cometeu as irregularidades apontadas pelo fisco, tratando-se mesmo de despesas fictícias e que os pagamentos são de outra natureza.

Contudo, o critério adotado pelo fisco para formalizar o crédito tributário relativo à irregularidade cometida pelo contribuinte foi totalmente equivocado.

Diz o autor do feito no termo de fls. 13, *ipsis litteris*, que:

"Ficou evidenciado ter ocorrido a efetiva saída dos recursos da empresa e não estando, por via de consequência, esses recursos disponíveis para qual quer atividade operacional da mesma, há que se proceder a retificação, em 31/12/90, de seu Patrimônio Líquido, para efeito de expurgar, no exercício seguinte, a despesa de correção monetária indevidamente computada sobre aquele montante (Cr\$ 19.814.700,00)."

Ora, a contribuinte contabilizou corretamente os aludidos pagamentos, conforme cópia do Livro Diário às fls. 47 a 49 e 82 a 87 do Anexo nº. 4, reunidas pela própria fiscalização. É princípio básico de contabilidade que a todo crédito corresponde um débito. Neste caso os pagamentos foram realizados a crédito de caixa/bancos e a débito de contas correntes de diretores, conforme identificado nos autos.

Assim, quando a contribuinte contabilizou as notas fiscais inidôneas, emitidas pela EDE Café, fls. 41/42 e 78/ a 81 do Anexo nº. 4, creditando as contas correntes de diretores, obrigatoriamente procedeu-se a um débito em conta de despesa ou em conta de receitas (estorno), reduzindo o lucro da empresa.

A fiscalização não poderia subtrair o valor total das notas fiscais do Patrimônio Líquido da empresa em 31/12/90, posto que isto fora feito anteriormente no encerramento das contas de resultado.

Ainda que a contribuinte não tenha lançado o débito das notas fiscais contra uma conta de resultado, e sim contra uma conta patrimonial, ocorreria da mesma forma a redução do Patrimônio Líquido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

No presente caso, a fiscalização deveria ter identificado corretamente a contrapartida da contabilização das NF e reconstituído o resultado tributável do exercício, seja glosando custo/despesas, ou recompondo as receitas tributáveis.

O agente fiscal não esclarece nos autos porque deixou de reconstituir o resultado tributável da empresa no ano-base de 1990, a partir da exclusão dos efeitos contábeis do valor das notas fiscais inidôneas.

De qualquer forma é certo que a base de cálculo tributável seria Cr\$ 19.814.700,00, no ano de 1990. Não vislumbro qualquer hipótese, relacionada à infração aqui tratada, que ensejasse a redução do Patrimônio Líquido da empresa no ano-base de 1990 e a conseqüente redução da despesa de correção monetária de balanço no ano-base de 1991.

Portanto, diante da completa incompatibilidade entre a infração cometida pela contribuinte e o critério adotado pelo fisco para constituição do crédito tributário, voto pelo provimento do recurso quanto a este item para excluir da tributação a importância de Cr\$ 94.481.328,82 (ano-base de 1991).

Item 10 - Correção monetária credora sobre bens de natureza permanente, deduzidos indevidamente como custo ou despesa - valor tributado Cr\$ 5.053.693,37 (ano-base de 1990)

Trata este item de correção monetária credora, decorrente da empresa ter contabilizado indevidamente como despesa bens do ativo permanente, sujeitos a correção monetária, de que trata o item "3" do auto de infração, apurada conforme mapa de cálculo às fls. 01 a 03 do Anexo nº. 6.

No recurso voluntário a contribuinte nada acrescenta acerca deste item, diz apenas que a improcedência do lançamento foi exaustivamente comprovada no item 3.

Em face da inexistência de argumentos específicos a serem apreciados, e estando a exigência corretamente tipificada nos artigos 4º., 10, 11, 12, 15, 16 e 19 da Lei nº. 7.799/89, cabe apenas o ajuste da base de cálculo ao que foi decidido no item 3 supra, excluindo da tributação a importância de Cr\$ 2.240.206,25, referente às despesas com reformas glosadas indevidamente.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto a este item, para excluir da tributação a importância de Cr\$ 2.240.206,25 (ano-base de 1990).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

Item 11 - Ajuste de compensação de prejuízos - valor tributado Cr\$ 1.307.622,00 (ano-base de 1990) e Cr\$ 386.292,00 (ano-base de 1991)

Trata-se de ajuste na compensação de prejuízo fiscal, tendo em vista a reversão do prejuízo após o lançamento da infrações constatadas no ano-base 1988, por efetuado no próprio auto de infração.

Ao que parece a recorrente não entendeu bem a exigência referente a este item. Contudo a questão é simples:

- à medida em que o prejuízo fiscal, apurado pela contribuinte no exercício de 1989 foi deduzido do valor das infrações apuradas naquele exercício, conforme demonstrativo de fls. 19, as compensações desse mesmo prejuízo, efetuadas pela contribuinte nos exercícios de 1990 e 1991, passaram a ser indevidas.

Portanto, o mérito dessa matéria é totalmente vinculado às demais infrações já decididas acima.

Uma vez mantida a tributação das infrações apuradas no ano-base de 1988 (exercício de 1989), não há qualquer ajuste a ser feito neste item.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário nesta parte.

Item 12 - Postergação de receitas - subavaliação de estoques de café - valor tributado NCz\$ 2.121.274,60 (no ano-base de 1989) e Cr\$ 29.753.271,17 (no ano-base de 1990)

Neste item, exige-se crédito tributário referente a postergação do imposto de renda, em face da subavaliação de mercadorias (café), existentes em seus estoques nas datas do encerramento dos períodos base de 1989 e 1990.

Independentemente da apreciação de mérito, verifica-se de plano que há graves equívocos na forma de apuração do imposto postergado no auto de infração, conforme pode ser constatado em todos os demonstrativos às fls. 21 a 24.

No cálculo do imposto postergado não foi observado o comando de neutralizar todos os seus efeitos, inclusive da correção monetária sobre a parcela do valor que integraria o Patrimônio Líquido da empresa, nos exatos termos do entendimento expresso através do Parecer Normativo - CST nº. 02/96, publicado no D.O.U. de 29/08/96 o qual, como norma interpretativa, retroage à data do dispositivo interpretado, mais precisamente o artigo 6º. do Decreto-lei nº. 1.598/77.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

Além disso, foi efetuada a imputação de pagamento do imposto pago/incorrido, com exclusão de multa de mora (20%) e juros, procedimento que não encontra amparo na legislação em se tratando de imposto postergado.

Em casos como este, a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes vem decidindo, por unanimidade de votos, pela exoneração do lançamento, conforme pode ser constatado na ementa e voto do Acórdão nº. 103-19.259, assentada de 17 de março de 1998, proferido pelo ilustre Conselheiro Victor Luís de Salles Freire, que a seguir transcrevo parcialmente.

"IRPJ - POSTERGAÇÃO - FORMA DE APURAÇÃO – 'Quando o sistema de lançamento de ofício se orientar pelo critério da postergação, à luz do Parecer Normativo nº. 2/96 se terá que admitir os efeitos da correção monetária nas demonstrações financeiras sob pena de incorreta apuração do crédito tributário devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ..., ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

[...]

VOTO

Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, Relator

[...]

'Debruçando-me todavia sobre os cálculos da postergação, verifico que, quando de sua feitura, ainda não havia sido editado o Parecer Normativo nº. 2, parecer este que reconhecidamente deixou assente o fato de que, até a sua prolação, 'o entendimento exarado para o contexto então vigente não ficou devidamente completo' (cf. item 2), e, mais do que tudo, indicou no seu item 6. 2 que o 'fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente em período base posterior ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados, deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago'. Por sinal, mais do que tudo, para atingir esta conclusão, ao que se verifica do Parecer, orientou-se ele seguramente para os efeitos do sistema da correção monetária das demonstrações financeiras, matéria não cogitada no anterior Parecer Normativo sobre a espécie, volvido para o longínquo ano de 1979.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

Na medida em que assim o lançamento, ao se debruçar sobre a postergação, deixou implícito que o imposto foi recolhido a posteriori, não me posso mostrar insensível aos termos do item 6.2, que autoriza a cobrança no lançamento de ofício apenas das parcelas de juro e multa, após computados os efeitos inflacionários da letra 'd' do item 5.3 do PN nº. 02/96.

Em assim procedendo, seguramente o lançamento deveria vir em moldes totalmente diversos e como este Conselho não tem a competência lançadora, outra alternativa não resta senão julgar inteiramente prejudicados os lançamentos de IRPJ, ILL e Contribuição Social remanescente em face da incorreta apuração do suposto crédito tributário do Fisco para com o Recorrente.

É como voto para, em provendo o apelo, determinar o cancelamento de todos aqueles Autos de Infração."

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso quanto a este item, para excluir da tributação as importâncias de NCz\$ 2.121.274,60 (no ano-base de 1989) e Cr\$ 29.753.271,17 (no ano-base de 1990), lançadas como postergação.

3) Multa por atraso na entrega da declaração do IRPJ/92

Neste item, exige-se multa de 1% (um por cento) ao mês sobre o Imposto de Renda apurado de ofício no exercício de 1992, em face no atraso da entrega da declaração.

Esta imputação fiscal não guarda consonância com a legislação e não é amparada por precedentes desta Câmara. A multa aplicada em lançamento de ofício está perfeitamente caracterizada no artigo 4º. da Lei 8.218/92, como consta do auto de infração.

A multa em exame somente é aplicada quando da intempestiva entrega da declaração de rendimentos, calculada com base no valor do IRPJ declarado, sendo inadmissível nos lançamentos de ofício. Portanto, a exigência deve ser cancelada nesta parte.

4) Lançamento reflexo: Contribuição Social

O Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o artigo 8º. da Lei nº. 7.689/88, que exigia a Contribuição Social, também, sobre o resultado apurado no período-base encerrado em 31/12/88.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

Em consequência, o mencionado dispositivo legal teve sua execução suspensa pela Resolução nº. 11/95, do Senado Federal (D.O.U. de 12/04/95).

No mesmo sentido, a Medida Provisória nº 1.110/95 e sucessivas reedições, determinaram o cancelamento da exigência relativa ao período-base encerrado em 31/12/88 (artigo 17, inciso I).

Pelas razões expostas, há que ser cancelada a exigência da contribuição relativa ao exercício financeiro de 1989 (ano-base de 1988). Quanto aos demais exercícios, o auto de infração da Contribuição Social deve ser ajustado ao que foi decidido em relação ao IRPJ.

5) Lançamento reflexo: Imposto de Renda na Fonte

O Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido lançado com suporte no artigo 35 da Lei nº. 7.713/88 não pode ser exigido das sociedades por ações, como no caso destes autos, em razão de o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, ter declarado, no julgamento do RE nº. 172058-1/SC, inconstitucional a alusão ao termo "acionista" contido no mencionado artigo 35, em decisão assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - RETENÇÃO NA FONTE ACIONISTA - O artigo 35 da Lei nº. 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade desconto na fonte, relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº. 6.404/76."

Por meio da Resolução nº. 82/96, o Senado Federal suspendeu em parte a execução da Lei nº. 7.713, de 29 de dezembro de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista" contida no seu artigo 35.

Em face ao exposto, o Senhor Secretário da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa SRF nº. 63 de 24/07/97, artigos 1º., determinou: *"Fica vedada a constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações."*

Portanto, a exigência do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro líquido - ILL deve ser integralmente exonerada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

6) Lançamento reflexo: PIS/FATURAMENTO

O Senado Federal, por meio da Resolução nº. 49, publicada no D.O.U. de 10 de outubro de 1.995, suspendeu a execução dos Decretos-lei nºs 2.445 e 2.449, de 1.988, base legal do lançamento da contribuição ao PIS no presente processo, em virtude destes diplomas terem sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, conforme decisão definitiva proferida no Recurso Extraordinário nº. 148.754-2/210/Rio de Janeiro.

Com esta Resolução do Senado os dois mencionados Decretos-lei, que haviam modificado as normas de incidência da contribuição para o PIS, deixam de ter qualquer eficácia normativa, restaurando-se a plena eficácia das normas por eles afetadas, o que significa dizer que as contribuições devidas ao PIS voltam a ser reguladas inteiramente pelas normas contempladas na Lei Complementar nº. 07/70, com as modificações da Lei Complementar nº. 17/73.

O Poder Executivo buscando se adaptar ao novo ordenamento jurídico imposto pela Resolução acima citada, ao expedir a Medida Provisória nº. 1.175, de 27/10/95, reedição da Medida Provisória nº. 1.142, de 29/09/95, introduziu o inciso VIII ao artigo 17 desta, e reedições posteriores, dispondo sobre o cancelamento dos lançamentos relativos à parcela da contribuição ao PIS exigida na forma do Decreto-lei nº. 2.445, de 29 de junho de 1.988, e do Decreto-lei nº. 2.449, de 21 de julho de 1.988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº. 07, de 07 de setembro de 1.970.

Proceder na forma preconizada pela Medida Provisória retrocitada, significa, na realidade, constituir um novo lançamento, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, pois que se tem que determinar novamente a matéria tributável mediante verificação da composição de sua base de cálculo, prazos de vencimentos, aplicar a alíquota adequada, calcular o montante do tributo devido e inclusive reabrir prazo para o contribuinte se manifestar.

Pelo exposto, voto no sentido de cancelar a exigência da contribuição ao PIS/FATURAMENTO.

7) Lançamento reflexo: FINSOCIAL

A exigência da contribuição ao FINSOCIAL incidiu sobre a verba de Cr\$ 103.092.715,80, a título de omissão de receita caracterizada por depósito bancários de origem não comprovada e sobre a verba de Cr\$ 624.000,00, a título de omissão de receita financeira por falta de contabilização de deságio obtido na aquisição de Cruzados





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

Novos bloqueados, ambas no exercício financeiro de 1991, ano-base de 1990, segundo descrito no auto de infração de fls. 58/59 e demonstrativo de fls. 61.

A verba de Cr\$ 103.092.715,80, foi excluída da tributação segundo apreciado no item 1 mais acima, em relação ao IRPJ, em virtude do convencimento de não ter ocorrido omissão de receitas. Desse modo, referida verba também deve ser excluída da base de cálculo da contribuição, considerando que teve o mesmo suporte fático da exigência relativa ao IRPJ.

Quanto à verba de Cr\$ 624.000,00, embora sua tributação tenha sido mantida para efeitos do IRPJ, também deve ser excluída da base de cálculo da contribuição, pois refere-se a omissão de receita financeira por falta de contabilização de deságio obtido na aquisição de Cruzados Novos bloqueados, visto que a contribuição incide, tão somente, sobre o faturamento, não alcançando a referida receita financeira.

Na esteira destas considerações, voto no sentido de excluir integralmente a exigência reflexa da contribuição ao FINSOCIAL.

8) Exigência da Taxa Referencial Diária - TRD

É pacífico neste Conselho de Contribuintes o entendimento de que, por força do disposto no artigo 101 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1.966 (Código Tributário Nacional) e no § 4º. do artigo 1º. do Decreto-lei nº. 4.567, de 04 de setembro de 1.942 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro), a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir de 30 de julho de 1.991, quando entrou em vigor a Medida Provisória nº. 298, de 29/07/91, convertida na Lei nº. 8.218, de 29/08/91, entendimento este corroborado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº. CSRF/01.1773, de 07 de outubro de 1.994, ao solucionar divergências a respeito do tema até então havidas entre algumas Câmaras.

Desse modo, deve ser excluída da exigência, no referido período de fevereiro a julho de 1.991, o valor dos juros de mora que exceder ao calculado ao percentual legal de 1% (um por cento) ao mês (art. 161, § 1º. do CTN).

9) Conclusão

Por todo o exposto, oriento o meu voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

1 - excluir da tributação pelo IRPJ as importâncias de NCz\$ 24.031.589,48; Cr\$ 206.570.793,51; e Cr\$ 94.481.328,82, nos exercícios financeiros de 1990, 1991 e 1992, respectivamente, demonstradas no quadro a seguir:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37

Acórdão nº : 103-19.895

Item do Auto	Descrição	Exercício 1990 (ano-base 1989) - NCz\$	Exercício 1991 (ano-base 1990) - Cr\$	Exercício 1992 (ano-base 1991) - Cr\$
1	Omissão de receitas - suprimento de numerário		103.092.715,80	
2	Glosa de custos / despesas desnecessárias	72.489,55	11.962.057,65	
3	Bens de natureza permanente deduzidos como despesa		734.693,66	
4	Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado não dedutíveis	21.837.825,33	22.471.280,40	
5	Encargos indedutíveis - multas por infrações fiscais		967.243,49	
8	Glosa de variação monetária passiva sobre contratos de mútuo		35.349.325,09	
9	Despesa indevida de correção monetária sobre o Patrimônio Líquido			94.481.328,82
10	Correção monetária credora sobre bens de natureza permanente		2.240.206,25	
12	Postergação do imposto - subavaliação de estoques	2.121.274,60	29.753.271,17	
TOTALIS		24.031.589,48	206.570.793,51	94.481.328,82

2 - excluir as exigências das contribuições ao PIS/FATURAMENTO e ao FINSOCIAL e do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido - ILL;

3 - excluir a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do IRPJ/92;

4 - excluir a exigência da Contribuição Social referente ao exercício financeiro de 1989 (ano-base de 1988);

5 - ajustar a exigência da Contribuição Social ao decidido em relação ao IRPJ; e

6 - excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Brasília - DF, 24 de fevereiro de 1999.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10768.043014/92-37
Acórdão nº : 103-19.895

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial MF nº. 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 26 FEV 1999


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente

Ciente em, 31.3.99.


NILTON CÉLIO LOCATELLI
Procurador da Fazenda Nacional