



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Recurso nº. : 111.094  
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXS: 1991 e 1992  
Recorrente : EMPRESA AUTO ÔNIBUS SANTO ANDRÉ LTDA.  
Recorrida : DRJ EM CAMPINAS/SP  
Sessão de : 18 de março de 1998  
Acórdão nº. : 103-19.281

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES** - Os casos taxativos de nulidade, no âmbito do processo administrativo fiscal, são os enumerados no art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Se o Auto de Infração possui todos os requisitos necessários à sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do citado Decreto, não se justifica argüir sua nulidade, notadamente se o sujeito passivo autuado demonstra conhecer os fatos motivadores do lançamento, ao manifestar sua defesa.

**IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - NOTAS FISCAIS DE EMPRESAS INIDÔNEAS OU INEXISTENTES** - Nos lançamentos efetuados sob alegação de que o contribuinte utilizou documentos fiscais inidôneos, para o fim de efetuar deduções ou exclusões, na apuração do lucro real, cabe ao Fisco a prova da inidoneidade desses documentos, assim como da inveracidade de quaisquer dados ou elementos registrados na escrituração comercial e fiscal. Em se tratando de documentos fiscais dados como emitidos por empresa inexistente de fato, é imprescindível a prova dessa inexistência, podendo o contribuinte, entretanto, ilidir a pretensão fiscal, mediante contraprova que demonstre a efetividade da operação descrita nos referidos documentos, produzida por qualquer meio admitido em Direito.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECORRÊNCIA** - É devida a contribuição social sobre o lucro calculada sobre despesas não comprovadas, apuradas em procedimento de ofício levado a efeito contra a recorrente para exigência do imposto de renda da pessoa jurídica. A solução dada ao litígio principal estende-se ao litígio decorrente, referente a exigibilidade da contribuição social sobre o lucro.

**IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - DECORRÊNCIA** - Descabe a exigência do imposto de renda na fonte calculado com base no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, tendo em vista a sua revogação pelo art. 35 da Lei nº 7.713/88.

**VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA** - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária-TRD só poderia ser cobrada, como



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

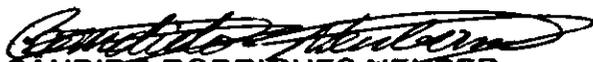
juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218.(Acórdão nº CSRF/01-1773, de 17 de outubro de 1994).

**MULTAS - PENALIDADE** - Aplica-se aos processos pendentes de julgamento a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

**MULTA** - O emprego de notas fiscais material e/ou ideologicamente faltas com o propósito de reduzir o imposto devido caracteriza hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, e justifica a aplicação da multa agravada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMPRESA AUTO ÔNIBUS SANTO ANDRÉ LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a exigência da IRF, excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991; e reduzir a multa de lançamento ex officio de 300% para 150%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A contribuinte foi defendida pelo Dr. Carlos Catasse Kalume, inscrição OAB/MG nº. 53.451.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
EDSON VIANNA DE BRITO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 ABR 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: RUBENS MACHADO DA SILVA (SUPLENTE CONVOCADO), MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281  
Recurso nº. : 111.094  
Recorrente : EMPRESA AUTO ÔNIBUS SANTO ANDRÉ LTDA.

RELATÓRIO

EMPRESA AUTO ÔNIBUS SANTO ANDRÉ LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela Delegado da Receita Federal de Julgamento - Substituto - em Campinas/SP (fls. 1215/1301), que manteve o lançamento consubstanciado nos Autos de Infração de fls. 01/69

2. A exigência fiscal principal, relativa aos exercícios de 1991 e 1992, tem por objeto o imposto de renda da pessoa jurídica e decorre da majoração indevida de custos/despesas, em razão da utilização de documentos fiscais inidôneos, conforme descrito no "Termo de Verificação e Constatação Fiscal" de fls. 22/61.

3. Além do Auto de Infração relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica, foram lavrados Autos de Infração para exigência do imposto de renda na fonte (fls. 08/11) e da contribuição social sobre o lucro ( fls. 12/15)

4. A contribuinte foi cientificada da exigência em 13/10/94, conforme assinatura aposta às fls. 02, 08 e 12.

5. Os documentos que instruem a ação fiscal estão anexados aos autos às fls. 64/1229.

6. A contribuinte apresentou, em 10 de novembro de 1994, impugnação de fls. 1232/1257, requerendo, inicialmente, o cancelamento dos Autos de Infração - principal e reflexos - por sua manifesta inconstitucionalidade, uma vez que afrontaram os



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

princípios da indelegabilidade da competência tributária e da exclusão da responsabilidade. Os argumentos de defesa são seguintes:

\*1. A Empresa adquiriu as peças.

2. Pagou em dinheiro porque a maioria de seus recebimentos ocorre em dinheiro.

3. Tanto a Empresa esteve e está consciente de que a realmente adquiriu, usou e pagou as mercadorias e de que as Empresas objeto da Súmula realmente existem e operam no mercado, que buscou na Junta Comercial as provas de sua existência (anexas).

4. Se terceiros utilizaram os nomes de Empresas de terceiros para vender mercadorias não cabe a esta Empresa fazer pesquisas sobre cada Empresa com a qual negocia.

5. Em relação às Empresas das quais adquiriu as mercadorias objeto da autuação oficial não existe nenhuma publicação oficial atestando que estas são inidôneas.

6. A prova de que existiam empresas ou pessoas físicas vendendo em nome de terceiros encontra-se no próprio Relatório Fiscal ( fls ) no qual consta" Que no dia 01.03.1993, foi contactada via telefone pelo senhor chamado Jorge da firma PISOMETAL que pediu para confirmar a nota fiscal nº 3.253 de série B-1, através da qual havia adquirido eletrodos para solda. De pronto, foi-lhe informado que a Empresa não trabalhava com esse tipo de mercadoria e que as notas fiscais de sua emissão são de série única e que, portanto, deveria estar havendo algum engano;

d.2 Que para confirmar suas alegações o Sr. Jorge remeteu através de "FAX", cópia da referida nota fiscal. "Após receberem a cópia constataram tratar-se de fato de documento falso, pois contém todos os dados de seu estabelecimento, porém, não foram por eles confeccionados ou emitidos".

Não é, pois, o impugnante que alega, é a própria RECEITA FEDERAL, através de seus agentes que declara:

.ALGUÉM VENDIA MERCADORIAS REAIS

.FORNECIA MERCADORIAS



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

.RECEBIA O PAGAMENTO

.EMITIA NOTAS FISCAIS CORRESPONDENTES AS MERCADORIAS

.TAIS NOTAS FISCAIS ERAM EMITIDAS EM NOME DE EMPRESAS DE TERCEIROS

.O FATO DE AS NOTAS FISCAIS SEREM EMITIDAS EM NOME DE OUTRAS EMPRESAS ERA DESCONHECIDO TANTO DESTAS QUANTO DO COMPRADOR - Ora, é a própria Receita Federal que constata os fatos acima. E como pode a Empresa que possui dezenas de veículos, que adquire peças para suas oficinas, pode-se dizer diariamente, de inúmeros compradores, como pode a Empresa, a cada vendedor que chega propondo venda de peças, em nome de empresas sabidamente existentes, fornecendo as mercadorias e as notas fiscais, como pode, repita-se a Empresa "adivinhar" que o vendedor utiliza-se de tais expedientes.

Seria exigir da Empresa que, exorbitando de suas atribuições, exercesse atividade fiscalizadora, indo às gráficas exigir (com que poder e como o faria? ) que esta lhe fornecesse comprovantes de autorização de impressão de documentos fiscais.

Seria exigir da Empresa que, a cada vendedor que lhe aparecesse, correndo o risco de perder o negócio, ir à Receita Federal para solicitar informações - que certamente lhe seriam negadas e, quando muito, fornecidas após muitos meses - sobre a regularidade da inscrição da Empresa vendedora no CGC, e sobre a efetividade da entrega das declarações de rendimentos.

Seria exigir da Empresa que mandasse o vendedor esperar enquanto esta não obtivesse da Receita Federal a comprovação da regularidade fiscal da Empresa vendedora.

Seria exigir da Empresa que mandasse o vendedor esperar enquanto esta não obtivesse da Junta Comercial a certidão que comprovasse a existência da Empresa vendedora, bem como seu endereço atual.

Feito tudo isto restaria ainda à Empresa após ter exercido as atividades privativas da Fiscalização da Receita Federal e da Receita Estadual acima, verificar, no caso de mudança de endereço da Empresa vendedora, se as notas fiscais consta o endereço atualizado da Empresa, se o logotipo é o mesmo. Teria ainda que passar um FAX para conferir cada nota fiscal a cada aquisição que fizesse.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

Até aí teriam passado anos, enquanto o vendedor esperava, e os ônibus paravam por falta de peças e os empregados eram demitidos e a Empresa fechava...

Mais:

Somente em 1994 se toma conhecimento, e através de uma autuação, que a Secretaria da Fazenda atesta serem inidôneos todos os documentos atribuídos ao contribuinte ADE Distribuidora de Auto Peças Ltda., emitidos do nº 1.501 a 4.000, série B-1, que constam como sendo impressos pela Gráfica Rei dos Talões, Inscrição Estadual nº 840.700.812.289 - Autorização Fiscal nº 5.013 de 01/91 - fls. 25 - Termo de Verificação Fiscal.

Ora, em nenhum momento, teve a impugnante acesso a esta informação anteriormente à realização dos negócios que efetuou com tal Empresa ou com as outras.

Não houve nenhuma publicação a respeito nem em Diário Oficial, ou outros.

Ao que se saiba quando ocorrem roubos de dinheiro, há ampla e imediata divulgação de informações a respeito dos dados sobre as cédulas roubadas: número de série, etc., para que ninguém as receba como boas e preste informações a respeito.

Se o Estado, que se move tão rápida e eficientemente nestes casos, se omite em prestar informações que seriam de sua competência e obrigatoriedade, como pode este mesmo Estado pretender cobrar do contribuinte desavisado, às custas de ausência de informações que cabia a este mesmo Estado prestar.

A inércia do Estado no Exercício de suas atribuições não pode ter o condão de fundamentar a pretensão impositiva deste mesmo Estado que busca se valer dos efeitos desta mesma inércia.

Não dispendo as Empresas do grupo de videntes de plantão, nem tendo seus vários compradores desenvolvido suas faculdades premonitórias não lhes foi possível desconfiar que os vendedores que se apresentavam de forma aparentemente regular, eram na realidade agentes de empresas "fantasmas" que, apesar de fornecerem as mercadorias, emitirem as notas fiscais e receberem o pagamento, não tinham existência oficial para a União e para o Estado. Acresça-se ainda o fato de qual algumas existiam, eram conhecidas, tinham endereço certo e conhecido



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

efetuavam-se transações comerciais com estas. A prova de sua existência encontra-se nas Certidões da Junta Comercial anexas. Outra prova nas Listas Telefônicas nas quais seus telefones e endereços são divulgados. Consulta às listas telefônicas provará a veracidade destas afirmações.

Repete-se: os fatos de terem ou não se inscrito no CGC do Ministério da Fazenda, de apresentarem ou não declaração de rendimentos, de pagarem ou não os impostos as taxas a que estão sujeitas não competem a esta Empresa.

Muito menos compete a esta Empresa pagar pelas irregularidades que as mesmas cometeram nem ressarcir os cofres públicos, por vias indiretas e manifestamente ilegais pelos impostos que as mesmas deixaram de recolher.

Tanto o empresário, como a empresa atuam no comércio graças a um sistema jurídico lícito, dentro de princípios e regras milenarmente aceitos, e isto devido à complexidade da atividade econômica.

Tanto um como outro operam dentro do Estado, com base, entre outros, no "PRINCÍPIO DA APARÊNCIA", tendo em vista a necessidade de se dar segurança à atividade mercantil, resguardando a boa-fé dos contratantes dada a total impossibilidade de se utilizarem técnicas comuns de verificação e fiscalização dos cidadãos comuns, e isto devido à repetição incessante dos negócios.

Há que se considerar que o agente econômico fica impossibilitado não apenas física e materialmente, mas também, juridicamente, em vista dos impedimentos legais constitucionais e infraconstitucionais, sendo um deles o "PRINCÍPIO DA INDELEGABILIDADE DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA".

Ora, o fato é que o ESTADO é, a partir da promulgação da Constituição, fonte única da criação, da forma e da organização de qualquer Estado.

Por ela estabelece institucionalmente seus poderes e o modo de exercitá-los, através de órgãos executores destas atribuições, constituindo estes o vínculo da manifestação da vontade do Estado.

Isto se dá por força do art. 1º da C.F. o qual proclama o BRASIL como um ESTADO FEDERATIVO, DEMOCRÁTICO DE DIREITO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

Mas, encontra-se no art. 18 desta mesma Constituição a discriminação rígida dos detentores da "Organização Política-Administrativa" da República Federativa do Brasil, compreendendo somente a UNIÃO, os ESTADOS, o DISTRITO FEDERAL e os MUNICÍPIOS, todos com autonomia, nos termos da estipulação constitucional.

Porém, é na lei infra-constitucional nº 5.172/25.10.66, denominada, também, de Código Tributário Nacional, no seu art. 7º, que se encontra a explicitação da norma constitucional acima referida, na qual se lê:

"art. 7º - A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público e outra, nos termos do parágrafo 3º do art. 18 da C.F. ( referência feita à Const. de 1946, leia-se art. 18 da C.F. de 1988.) ."

Eis pois aí o Princípio da Indelegabilidade da Competência Tributária, cuja regra implícita deduzida do conteúdo normativo constitucional nos seus arts. 1º e 18º faz-se explícita no art. 7º e seus parágrafos do C.T.N.

Para reforço, no parágrafo 3º deste art. 7º encontra-se a referência de que não será considerada "delegação" de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo não da função de arrecadar tributos.

A resultante clara desta interpretação sistemática do Direito Tributário nos leva ao conhecimento da plena competência do ESTADO em seus três níveis, do exercício legislativo e administrativo dos tributos, por meios de seus Órgãos dotados de personalidade da Pessoa Jurídica de Direito Público e da "Impossibilidade Jurídico-Constitucional" de se delegar a qualquer outra pessoa que não tenha a mesma natureza Jurídica de Direito Público, isto é, proibindo qualquer pessoa física ou jurídica de Direito Privado (empresas) de exercer qualquer das competências tributárias, quer legislativa, quer fiscalizadora,

Vale mencionar que a extrema rigidez do sistema constitucional tributário visa a segurança jurídica das relações entre indivíduos e o poder público, colocando toda a força institucional do Estado a resguardar o cidadão, definindo fatos e atos vinculativos tributários bem como designando as pessoas e os organismos competentes para concretizá-los, limitando-se, através da legislação ordinária, a fim de impedir abusos daqueles titulares da função pública de legislar e executar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

Nesta análise, estriba-se, por exemplo, a "Súmula 439 do STF, cujo enunciado é o seguinte:

"Estão sujeitos a fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais limitando o exame aos pontos objeto da investigação."

Portanto, a pessoa jurídica de Direito privado não está investida da competência de fiscalizar ou auditar qualquer dos seus pares, nem mesmo nas suas relações negociais, em vista do Princípio Constitucional expresso no art. 5º, inciso II da C.F., no qual se lê:

"art. 5º

II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei."

Não existe na legislação constitucional e nem nas legislações ordinárias de qualquer ramo do Direito Pátrio, lei que obrigue ou sequer autorize o particular a fiscalizar outro particular, mesmo porque tal prática conflita com o Estado de Direito Democrático e se aproxima do comportamento arbitrário, do patrulhamento indevido, de um Estado autoritário e ditatorial, e por isso mesmo, vedado constitucionalmente nos incisos X e XIII do seu art. 5º.

Então, tem-se o cometimento fiscal como atribuição única e exclusiva de Estado, e mais, vinculando seus órgãos diretamente a tal obrigação.

Se o Estado, por meio do seu aparato fisco-administrativo, não procede aos atos necessários ao cumprimento de suas funções, não caberá, não poderá, sob pena de cometer ilícito, o particular, seja pessoa física ou jurídica promover por sua conta fiscalização em seus pares.

As "leis de mercado" pressupõem confiança na rede de relações negociais, disto resultando agilidade e lucro e é deste princípio que nasce a possibilidade de se realizar atos econômicos contínuos cabendo ao Estado regular a fiscalizar os agentes econômicos sendo esta e tão somente esta, em tal área, a sua função.

Não se pode e não se deve, no Estado de Direito, penalizar os particulares por atos que somente este Estado, com seu aparato administrativo, deveria promover.

No âmbito de Direito Tributário, que é direito obrigacional, responsabilidade é o dever de tornar efetiva a prestação respectiva, quer



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

se trate de tributo ou de penalidade, quer se trate de outras prestações decorrentes da legislação tributária impostas com vistas ao interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos (acessórios).

Se existe na obrigação tributária principal relação pessoa e direta de alguém com o fato gerador, este será o contribuinte; não existindo esta relação, este será o responsável.

A responsabilidade só pode ser atribuída a quem tenha vínculo qualquer com o fato gerador da obrigação tributária respectiva.

A responsabilidade só pode ser atribuída a quem tenha um vínculo qualquer com o fato gerador da obrigação tributária respectiva.

O Código Tributário Nacional admite, ao prever, para a obrigação tributária originária, o sujeito passivo conforme o define em seu artigo 121 e, para a responsabilidade, o sujeito passivo definido no artigo 128, em capítulo especial que trata da Responsabilidade Tributária.

Assim como necessita de lei a definição do sujeito passivo originário, da mesma forma a atribuição da responsabilidade tributária depende de disposição expressa de lei.

Ora, por mais que se busque na letra da lei nela não se encontra qualquer liame entre as situações fáticas apresentadas, sempre envolvendo atos de terceiros, e a possibilidade jurídica de se enquadrar a impugnante nas condições quer de contribuinte quer de responsável.

Só por esforço de imaginação e nunca por situação fática configurada, nem por disposição expressa de lei, nem por conteúdo normativo, nem por esforço de interpretação jurídica será possível atribuir a impugnante a responsabilidade que efetivamente não lhe cabe nas situações que pretendem embasar a autuação.

Em seu artigo 128, o Código Tributário Nacional dispõe que "A LEI pode atribuir DE MODO EXPRESSO a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa."

Faltaram aqui tão somente o VINCULO com o fato gerador e a LEI.

Pelo que se impõe e se requer o cancelamento dos Autos de Infração principal e reflexos. \*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

Em relação ao mérito, a contribuinte apresentou as seguintes razões de defesa:

"A só agora declarada inidoneidade das notas objeto da autuação decorreu de algumas constatações que a seguir se busca resumir:

- Algumas das Empresas encontram-se com inscrição no CGC/MF suspensa;

- Algumas das Empresas foram excluídas do Cadastro de Contribuintes do ICMS;

Outras constatações relativas a uma ou mais Empresas emitentes das notas fiscais são:

. mudaram de endereço;

. não apresentam declaração de rendimentos;

. têm existência legal e operam normalmente e até apresentaram queixa crime contra terceiros que vendem mercadorias em seu nome, utilizando talonários de notas fiscais com sua razão social;

. Alguns fatos também foram constatados em relação às Empresas das quais a impugnante adquiriu mercadorias cujas notas foram objeto de declaração de inidoneidade;

. as autorizações para impressão de documentos fiscais não correspondem;

. algumas notas fiscais não coincidem quanto a discriminação de produtos, numeração, impressão, logotipo, caligrafia, etc.

O acima apontado prova haver Empresas operando irregularmente e a ocorrência de vendas de mercadorias em nome de terceiros.

**NADA PROVA PORÉM CONTRA A IMPUGNANTE.**

**E FRAUDE NÃO SE PRESUME.**

Já se disse antes e nunca será demais repetir: a esta Empresa não cabia nem competia indagar ou fiscalizar a respeito da regularidade de outras



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

empresas das quais adquiria mercadorias nem a respeito das autorizações de impressão de seus documentos fiscais.

Exigir que esta Empresa assim o fizesse seria ferir o princípio da legalidade ( art. 5º, inciso II da C.F.). Dado que, se ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei, a

Administração não pode exigir dos cidadãos nada que não esteja previsto na lei. E muito menos ainda exigir que este invada a esfera de competência do Estado, exercendo atividade fiscalizadora.

**Repita-se FRAUDE NÃO SE PRESUME e A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO NASCE DO LANÇAMENTO E SIM DA LEI - A capitulação legal a que se vinculam os Autos de Infração não guarda qualquer relação com situações de fato. Veja-se a seguir:**

. A impugnante mantém escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, e a mesma abrange todas as suas operações e resultados, conforme o artigo 157 e parágrafo 1º.

. As despesas que escriturou como operacionais não foram computadas nos custos e são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, conforme o art. 191.

. Foram observadas as disposições do artigo 192 que determina aplicar-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

. Nenhum dos pagamentos objeto de autuação configura-se como sem causa ou a beneficiário não identificado, incorrendo pois a pretendida infração ao artigo 197. E se falsificação houve esta certamente não foi praticada pela impugnante ao aceitar de boa-fé como boas, válidas e legítimas as mercadorias, as notas fiscais e os recibos fornecidos pelos vendedores, não se caracterizando pois também aqui o fato gerador previsto no artigo 158.

. Não se configurando como indedutíveis na determinação do lucro real, não há como adicionar ao lucro líquido as despesas objeto de autuação, tornando-se inaplicável aqui a norma do artigo 387, I.

Os artigos acima, todos do Regulamento do Imposto de renda aprovado pelo Decreto 85.450/80 não guardam qualquer consonância com fatos reais que pudessem embasar a pretendida tributação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

Sendo o fato gerador da obrigação tributária a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, como quer o Código Tributário Nacional, e não configurada esta, não há como prosperar a autuação, quer a principal, quer as reflexas.

A respeito destas últimas tem-se a acrescentar:

Por se tratarem de processos instaurados por reflexo e devendo, por conseguinte, seguir a orientação decisória do processo principal, é que se solicita sejam aceitos para os mesmos as razões e provas que instruem aquele."

Em relação aos lançamentos reflexos, a contribuinte questionou a constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro, a ilegalidade da utilização da Taxa referencial como indexador dos créditos tributários, bem como a constitucionalidade da UFIR. Protestou também contra as multas que lhe foram impostas, eis que, segundo afirma, não ficaram configuradas as condições que as tornariam cabíveis.

7. A decisão de fls. 1295/1301, pela qual a autoridade de primeira instância julgou procedente a ação fiscal, está assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - EXERCÍCIOS 1991 E 1992 ANO-CALENDÁRIO 1992: 1º SEMESTRE - CUSTOS INEXISTENTES - DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA AGRAVADA - A apropriação de custos, respaldada em documentos fiscais inidôneos e aliada a não comprovação da efetividade da operação, comprova o evidente intuito de fraude.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - INCONSTITUCIONALIDADE "A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria do ponto de vista constitucional"(PN CST 329/70).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - Lavrado o auto principal (IRPJ), devem também ser lavrados os autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, devendo eles seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

**EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE\***

8. Em suas razões de decidir, a autoridade julgadora afirmou:

" 1 - ANÁLISE DAS OBJEÇÕES ÀS MATÉRIAS TRIBUTADAS - A impugnante foi autuada pela utilização de notas fiscais inidôneas na apropriação de despesas operacionais, conforme apontado no item 1 do Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 22/61.

Contrapondo-se à imputação fiscal pela utilização de notas fiscais inidôneas, traz a contribuinte à lume estranha tese, em preliminar, segundo a qual os autos de infração teriam afrontado os princípios da indelegabilidade da competência tributária e da exclusão da responsabilidade, que pelas razões abaixo devem ser afastadas.

Equivoca-se a autuada ao defender a ofensa aos citados princípios. O princípio da indelegabilidade da competência tributária determina que somente o ente político a quem a Constituição Federal atribui competência tributária, relativamente a determinado tributo, pode instituí-lo. Nenhuma dúvida resta, que a União, no uso dessa competência, instituiu o Imposto de Renda e atribuiu à Receita Federal os encargos da fiscalização e arrecadação desse tributo.

Quanto ao alegado princípio da exclusão da responsabilidade, outra sorte não cabe à impugnante. Está absolutamente comprovado nos autos que a autuada, utilizando-se das notas fiscais inidôneas em sua contabilidade, imputando-as aos seus custos/despesas, colocou-se na condição de contribuinte, nos termos do Código Tributário Nacional, por ter relação direta com a ocorrência do fato gerador.

Parece que a alegação de violação dos mencionados princípios, em sua alentada preliminar, deve-se ao fato dela ter entendido que a ação fiscal estaria pressupondo a falta de investigação prévia, a ser desenvolvida pela fiscalizada, em relação aos seus fornecedores.

Não é esse o caso, nem foi essa a intenção dos autuantes ao solicitarem da autuada a comprovação da efetividade das suspeitas transações comerciais com seus fornecedores. Apenas, diante das constatações dos documentos fiscais inidôneos, amplamente demonstradas nos autos, a referida solicitação buscava permitir à autuada que tomasse conhecimento do que havia sido constatado e comprovasse que as transações, apesar de tudo, efetivaram-se e estavam comprovadas por documentos hábeis que evidenciassem a inequívoca entrada das



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

mercadorias na empresa, identificação dos transportadores, identificação dos beneficiários dos pagamentos, etc..

Nesse mister, é patente a falta de elementos concretos na defesa da autuada. Se não vejamos:

- todas as notas fiscais relacionadas às fls. 56/61 foram pagas em moeda corrente, embora envolvessem, sempre, quantias expressivas e desproporcionais às obrigações correntes da autuada;

- a maioria absoluta das outras obrigações da autuada, quase sempre ínfimas quando comparadas com as representadas pelos documentos inidôneos, eram liquidadas em cheque, contrariando, assim, ao declarado no item 4 de fls. 1215, no qual afirma ser prática usual a liquidação de obrigações em dinheiro

- os prazos de pagamento das obrigações ultrapassam, com freqüência, o vencimento das obrigações, dando-se a liquidação sem a incidência de encargos financeiros;

- nenhuma das notas fiscais contém a identificação do transportador das mercadorias supostamente adquiridas;

- apenas uma empresa, PNEUS GONÇALVES LTDA., reconheceu a autuada como sua cliente. Em depoimento constante às fls. 456 dos autos a Diretora Administrativa da empresa prestou esclarecimentos relevantes, declarando que:

"1. As notas fiscais examinadas não são de emissão de sua empresa;

2. Não efetuou as vendas das mercadorias descritas nas referidas notas fiscais;

...

4. A Empresa Denunciada é cliente regular de Serviços de Recauchutagem de Pneus e eventual de Pneus e Câmaras novas;

5. Que sempre que forneceu Serviços ou Mercadorias o fez pela sua unidade do Município de Mauá - SP (Fábrica de Recauchutagem e Depósito Central), nunca o fazendo por sua filial de São Paulo, bairro Sumaré, que atende varejo".

Explicitando o procedimento contraditório da autuada, relativamente à empresa PNEUS GONÇALVES LTDA., basta verificar que a impugnante, ao transacionar de fato e de direito com essa empresa, o que realmente



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

acontecida, segundo declaração da Diretora Administrativa daquela empresa, escriturou em 09/90 em seu Diário, conforme cópia às fls. 1047 destes autos, o pagamento da duplicata nº 77590, realizado através do cheque nº 398, do Banco Bamerindus, no montante de Cr\$ 4.990,00. Como se vê, o mesmo procedimento não foi adotado relativamente ao pagamento da duplicata nº 1213 ( NF nº 1213), no valor de Cr\$ 1.454.650,00 que, no que pese ser muito mais expressivo que o citado anteriormente, foi efetuado em moeda corrente. Coincidentemente a inidoneidade dessa nota fiscal foi comprovada pela fiscalização.

Verificado que a autuada não aproveitou a oportunidade que lhe foi dada para ilidir a tributação de ofício, resta analisar o procedimento fiscal adotado pelos autuantes para caracterização das infrações imputadas à autuada.

Efetivamente, pautou-se a fiscalização por escorreito procedimento para desqualificar as "notas fiscais" apreendidas, dando ampla oportunidade para que a autuada se justificasse face às constatações fiscais. Além disso, não se ateve somente aos elementos consubstanciados nas Súmulas de Documento Fiscal Inidôneo às fls. 1217/1229, produzidas pela SAFIS/DRF/SOROCABA: em prosseguimento aos trabalhos desenvolvidos pela DRF/SOROCABA, foram trazidos novos elementos aos autos, conforme Termo Fiscal de fls. 22/61. Igualmente, esse foi o procedimento adotado com relação às empresas não sumuladas pela DRF/SOROCABA.

De fato, houve com acerto a fiscalização ao concluir pela inidoneidade dos elementos apreendidos. Notas Fiscais emitidas após a cessação das atividades da empresa, contrafação de documentos fiscais com dados cadastrais inconsistentes, não podem ser considerados documentos fiscais. Documento, em simples definição, é o escrito testificante de um fato. Documento fiscal, por outro lado, é aquele que, provindo de empresa regular, assente dados verdadeiros. Entretanto, essa não foi a realidade constatada pela fiscalização que declarou serem os impressos em questão inidôneos, não podendo serem reputados como documentos fiscais por faltar-lhes o requisito essencial, ou seja, a veracidade.

Outrossim, é pacífico o entendimento de que a glosa de custos e/ou despesas que tenham suporte em documentos emitidos nas situações descritas nos presentes autos, somente pode ser ilidida se ficar indubitavelmente provada a efetividade da aquisição dos produtos descritos naqueles documentos. No tópico ora em comento, contrariamente à pretensão da impugnante, a efetividade dessas transações não restou comprovada."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

9. A autoridade julgadora, após transcrever ementas de Acórdãos deste Conselho de Contribuintes ( Ac. 105-04.110, 101-80.680 e 101-85.134), relativos ao tratamento tributário aplicável aos casos de utilização de documentos inidôneos, afirmou ainda que:

"De mais a mais, presume-se que numa relação habitual entre cliente e fornecedor haja contatos telefônicos, troca de correspondências, pedidos de fornecimento, remessa de produtos, devoluções eventuais dos mesmos e toda a sorte de contatos que impliquem conhecimentos dos respectivos endereços e que, efetivamente, materializam essa relação. Entretanto, não foi isso que restou evidenciado nos presentes autos.

Destaca-se, além disso, que a utilização de documentos ideologicamente falsos configura fraude e, indubitavelmente, a ação da contribuinte teve o propósito deliberado de modificar característica essencial do fato gerador do imposto pela alteração do valor da matéria tributável, tendo como resultado a redução de seu montante, materializando-se, assim, a fraude. Corroboram esse entendimento os Acórdãos transcritos a seguir:

Acórdão CSRF 01-0.351/83 - FALSIDADE IDEOLÓGICA - A utilização de documentos ideologicamente falsos, para comprovar a realização de custos ou despesas operacionais, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada.

Acórdão 1º CC 105-01.738/86 - FALSIDADE IDEOLÓGICA - Aplica-se, no lançamento de ofício, a multa de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto devido nos casos de evidente intuito de fraude, enquadrando-se na tipificação a utilização de documentos ideologicamente falsos, que objetivam comprovar despesas operacionais fictícias, que acarretam redução do imposto devido.

## II - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E IMPOSTO RETIDO NA FONTE

Quanto às objeções interpostas pela impugnante especificamente no tocante à Contribuição Social, cabe explicitar que não compete à instância administrativa manifestar-se sobre a constitucionalidade ou não de dispositivos legais em vigor.

No mais, a impugnante não apresenta argumentos específicos relativos a estes dois tributos, o que leva ao entendimento de estender-se a esses as mesmas razões impugnatórias interpostas ao IRPJ.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

Quanto ao aspecto decisório, por tratarem-se de tributações decorrentes do lançamento do IRPJ, devem estes tributos seguir a mesma orientação decisória do lançamento principal (IRPJ).

**III - TR COMO INDEXADOR DE TRIBUTOS** - A impugnante contesta a utilização da TR ( Taxa Referencial) como indexador de créditos tributários no período de 01/02/91 a 31/12/91, face à ilegalidade desse procedimento.

A contribuinte faz interpretação equivocada do auto de infração quanto à aplicação da TRD. Essa, efetivamente, foi utilizada na elaboração do auto de infração como juros de mora até 02/01/92, conforme o inciso I do art. 3º da Lei 8.218/91, combinado com o 2º do art. 54 da Lei 8.383/91. Sobre o emprego da TRD como juros de mora, manifestou-se o Supremo Tribunal Federal (ADIN nº 493-0), entendendo ser perfeitamente constitucional e legítima sua fluência compensatória como encargo financeiro, nas hipóteses de débitos tributários vencidos. Dessa forma, se o sujeito passivo não cumpre a obrigação de pagar dentro do prazo legal, seu débito fica vencido, devendo, a partir de então, ser recolhido com as sanções tributárias ou moratórias, mais encargos legais, entre os quais a TRD.

**IV - CONVERSÃO DOS DÉBITOS EM UFIR** - Protesta a impugnante contra a utilização da UFIR como indexador de créditos tributários anteriormente a 01/01/93.

Relativamente à conversão dos débitos em UFIR, de acordo com o "caput" do art. 54 da Lei 8.383/91, não se vislumbra o alegado desrespeito ao princípio da irretroatividade, tendo em vista ter sido a referida lei publicada no exercício anterior. A fim de melhor corroborar esse entendimento, transcreve-se a seguir a ementa da decisão proferida pela 3ª Turma do TRF da 1ª Região na Ap. Cível nº 93.01.23465-3-MG:

**"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CORREÇÃO MONETÁRIA. LEI Nº 8.383/91, DE 30/12/91, ARTS. 78 E 79. DIÁRIO OFICIAL. CIRCULAÇÃO. ANTERIORIDADE.**

1. O Diário Oficial de 31.12.91, que publicou a Lei 8.383. de 30.12.91, circulou no próprio dia trinta e um. Infringência a princípio da anterioridade não reconhecida.

2. A correção monetária, numa economia inflacionária, apenas atualiza o valor da moeda, corroido pela infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

3. Os índices de correção monetária podem incidir no mesmo ano em que foram criados (CTN, art. 97, § 2º).

4. O valor da UFIR fixado no ano posterior à sua criação pode ser tomado para correção da moeda, no ano anterior, se assim previr a Lei que criou esse índice.

5. Apelação improvida. \*

10. Às fls. 1306/1328 consta Aditamento à peça impugnatória, protocolado em 13/09/95, com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação que lhe foi dada pela Lei nº 8.748/93. Neste documento, a contribuinte, além de ratificar os termos contidos na peça impugnatória, apresenta novos argumentos relativos a:

- Responsabilidade pelo Ilícito Tributário: neste item, a contribuinte transcreve parte do estudo publicado na "Revista de Direito Tributário nº 62, Malheiros Editores, ps. 22 a 32, no qual o autor - Celso Antonio Bandeira de Mello, Professor Titular da Faculdade de Direito da USP - se pronuncia sobre a responsabilidade pela prática do ilícito tributário conhecido como "notas frias", face às Súmulas de Documentação Tributária Ineficazes;

- Súmulas de Documentação Tributariamente Ineficazes: neste item a contribuinte alega que tais Súmulas necessitariam ser publicadas, para que entrassem em vigor na data de sua publicação. Faz menção ao Acórdão nº 203-00636, publicado no D.O.U. de 28/07/95, cujo teor da ementa corroboraria seus argumentos;

- Utilização de notas fiscais inidôneas, frias, paralelas, ~~calçadas~~, emitidas por pessoas jurídicas com inscrição no CGC suspensa ou por pessoa jurídica inexistente: nestes itens a contribuinte faz menção a diversos acórdãos deste Conselho de Contribuintes, objetivando demonstrar a inconsistência do procedimento fiscal,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

- Multa agravada: a contribuinte argumenta que em nenhum momento ficou tipificado o evidente intuito de fraude, sendo inaplicável, portanto, a multa agravada. Faz menção também a acórdãos deste Conselho de Contribuintes, cujo teor entende guardar identidade com a situação versada nos autos;

- Exigência do imposto de renda na fonte - art. 8º do DL nº 2.065/83 e da Taxa Referencial Diária-TRD: cita diversos acórdão favoráveis à sua pretensão.

11. Cientificada do teor da Decisão em 16/09/95 ( AR às fls. 1303 - v), a contribuinte apresentou o recurso de fls. 1330/1367, protocolado em 09/10/95, contestando os argumentos contidos na decisão recorrida, nos seguintes termos:

- em relação ao princípio da exclusão da responsabilidade, a contribuinte, após transcrever textos da lavra de Aliomar Baleeiro, in "Direito Tributário Brasileiro", Forense, 10ª Edição, p. 467-8, e de Fabio Fanuchi, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", Resenha, Vol. I, 4ª edição, 11ª tiragem, ps. 244-5, alega:

"Como o procedimento fiscal resultou do pressuposto de que a empresa autuada, ora recorrente, utilizara-se de notas fiscais inidôneas em sua contabilidade, imputando-as a seus custos/despesas, resulta óbvio que o sujeito passivo da obrigação principal como contribuinte, que tem relação direta e pessoal com os fatos geradores decorrentes da emissão das notas fiscais ditas inidôneas, é o emitente delas e não a adquirente das mercadorias e/ou usuária dos serviços.

Por outro lado, não se pode conceituá-la como responsável, tendo em vista a inexistência de disposição expressa em lei que lhe atribua essa qualidade nas hipóteses versadas no processo, em relação às notas fiscais que o Fisco entende inidôneas.

Configura-se, assim, o alegado princípio da exclusão da responsabilidade, já reconhecido pelo Conselho de Contribuintes em decisões reproduzidas no aditamento anteriormente reportado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

Apreciando recurso de empresa emitente de notas fiscais tidas como inidôneas, assim decidiu aquele Egrégio Colégio:

"IRPJ - LUCRO REAL - EXERCÍCIO DE 1990 - Defesa não traz argumento que descaracterize o lançamento. Além disso, o contribuinte é responsável pelo imposto devido, mesmo se pedida a baixa no C.G.C., de acordo com pacífica jurisprudência." Recurso Improvido. ( Ac nº 102-29.248, DOU de 27/06/95, pág. 9416).

Dentro do mesmo princípio excludente de responsabilidade, o mesmo 1º Conselho deliberou que as restrições pelo descumprimento de obrigações tributárias não podem ultrapassar as pessoas que as descumpriram, a saber:

"IRPJ - GLOSA DE CUSTOS E/OU DESPESAS - As restrições pela falta de cumprimento de obrigações fiscais não podem ultrapassar às pessoas que as descumpriram. Assim, não deve prosperar o lançamento se a glosa dos custos ou despesas ocorreu unicamente sob acusação de que as notas fiscais de serviços que os comprovavam eram inidôneas somente porque foram emitidas por empresas que se encontraram com suas inscrições no CGC suspensas." Recurso provido ( Ac. nº 101-84.909, DOU de 13/03/95, pág. 3320)."

- no mérito, a contribuinte contesta as conclusões contidas na decisão de primeira instância, afirmando:

"É surpreendente verificar-se que a autoridade julgadora queira pressupor a existência de inidoneidade de nota fiscal apenas e somente porque seis (6) dentre centenas delas tiveram os valores nelas expressos pagos em moeda corrente do País.

O artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal estabelece o princípio universal de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Pelo que sabe o contribuinte, inexistente lei que imponha, ou tenha imposto à época do fato, obrigação de pagar apenas e unicamente com cheques.

Também inexistente lei que determine a ineficácia ou a inidoneidade de documento fiscal pelo fato de uma parcela, proporcionalmente pequena, das obrigações ter sido paga em moeda de contado e o restante através de cheques.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

Estarreça-se com a afirmação de que a liquidação das obrigações efetivadas além de seus vencimentos ocorreu sem a incidência de encargos financeiros! O conglomerado das empresas sob a co-gestão do sócio Baltazar José da Silva atinge uma frota de veículos de transporte urbano de passageiros de quase 4.800 ônibus.

A praxe comercial usual e corriqueira é dispensar de encargos moratórios e/ou financeiros qualquer empresa que pertença a um conglomerado desse porte, por razões óbvias.

Ademais, qual é a lei que obriga as empresas credoras, ou as devedoras, à exigibilidade de encargos financeiros pelo pagamento em atraso(sic) de títulos?

A matéria rege-se pelo livre arbítrio das partes contratantes.

Essas suposições, sem base concreta de convencimento, são inaceitáveis, como já decidiu o 1º Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

**"CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS** - A inidoneidade das notas fiscais para justificar a glosa de despesas com o conseqüente agravamento da multa de lançamento de ofício deve ser comprovada pelo fisco com base em elementos seguros de convicção que não deixem dúvidas quanto à imprestabilidade delas para comprovar a efetividade das operações descritas."(Ac. nº 101-85.351, DOU de 13/03/95, pág. 3324).

**"OMISSÃO DE RECEITA** - Segundo o disposto no artigo 142 parágrafo único do C.T.N. somente a lei pode autorizar o emprego da presunção para comprovar a existência de fato que enseje a prática do lançamento (princípio da reserva legal)."Recurso provido. (Ac. nº 101-87.100, DOU de 05/06/95, pág. 7970).

Finalmente, vale ressaltar que a autoridade julgadora de 1ª instância manteve a exibibilidade arguindo contra a empresa autuada as declarações feitas por quem, provavelmente, é o responsável pela irregularidade apontada, se é que efetivamente exista irregularidade.

Nesse particular, esse Conselho já se pronunciou no seguinte acórdão, o qual segue a linha orientadora dos acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais nºs CSRF/01-1.446 e 01-1.447, publicados no DOU de 19.01.95, pág. 873:-

**"RECEITAS NÃO REGISTRADAS** - Cabe à fiscalização a efetiva prova da omissão de receitas, não sendo elemento bastante a configuração da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

ilícito o simples cotejo de declaração e/ou informações prestadas pelo contribuinte." Provimento negado. (AC. nº CSRF/01-1.445, DOU de 19/01/95, pág. 873."

Por derradeiro, vale lembrar que o Fisco não fez prova do que alegou, apenas sustentou-se em suposições, sendo, por isso, aplicável o entendimento desse Conselho no sentido de que

"IMPOSTO DE RENDA - MAJORAÇÃO DE CUSTOS OPERACIONAIS - É de ser reformada a decisão recorrida que manteve a tributação sobre o valor dos custos cuja majoração indevida a fiscalização não logrou comprovar. Recurso provido. " (Ac. nº 102.25.116, DOU 19.04.91, pág. 7.300)."

Na peça recursal, a contribuinte apresenta ainda argumentos contidos no item "equacionamento do custo/despesa com a operacionalidade dos serviços geradores da receita", objetivando demonstrar a efetividade das aquisições constantes dos documentos, cujos valores foram glosados. Os argumentos apresentados são os seguintes:

" Se o fisco tivesse tido o cuidado de fazer o levantamento, junto ao órgão concedente das linhas de transporte urbano ou intermunicipal de passageiros, mediante aferição do número de linhas concedidas, do itinerário de cada linha, da quilometragem de cada percurso, da frequência de tráfego , dos horários de partida e chegada, da quantidade mínima de veículos exigidas em cada linha, das perfeitas e ideais condições de trafegabilidade de cada veículo, chegaria à conclusão de que o volume de implementos e serviços debitados como custo/despesa, glosados no procedimento fiscal, inviabilizaria a operacionalidade das linhas.

E mais do que isso: teria a certeza de que a glosa dos custos/despesas das peças, dos acessórios e dos implementos (pneus, câmaras de ar, baterias, etc.) e, ainda, dos serviços realizados na conservação e reparo dos veículos, levando-se em consideração o número de ônibus utilizados no tráfego regular, levaria, forçosamente, à conclusão de que a quantidade de material e serviços relativos aos custos/despesas não glosados seria insuficiente para a manutenção do tráfego normal dos veículos, ainda que não ocorressem incidentes de reposição além da normalidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

Infere-se, daí, que as aquisições consideradas irregulares foram efetivamente realizadas e aplicadas na operacionalidade dos ônibus.

Como essas irregularidades não foram praticadas pela recorrente e nem afastam a convicção de sua aquisição e aplicação nos veículos que geraram a receita, não resta outra alternativa senão admiti-las como custo e/ou despesa."

A recorrente contesta ainda as exigências relativas à multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, prevista no art. 727, I, "a", do RIR/80, ao imposto de renda retido na fonte com fundamento no art. 8º do DL nº 2.065/83, à multa agravada de 150% aplicada no lançamento decorrente, e aos juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária-TRD.

No que respeita à exigência da contribuição social sobre o lucro, a contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

"A autuação pertinente à Contribuição Social está eivada de nulidade pela ausência de base de cálculo impositiva.

Com a alteração introduzida pela Lei nº 8.034/90, as empresas que declaram pelo lucro real deverão adotar como base de cálculo para a contribuição o lucro contábil, antes da provisão para o imposto de renda.

Lucro contábil, todos sabem, é o que resulta da aplicação das regras estabelecidas pelo artigo 187 da Lei nº 6.404/76 e das disposições do DL nº 1.598/77.

Ao pretender tributar as parcelas glosadas, o Fisco afasta-se da base de cálculo estabelecida em lei, que é o lucro contábil, que constou da Demonstração do Resultado Líquido da empresa, para utilizar como base de cálculo da Contribuição Social o LUCRO REAL, que resultaria das adições, ao lucro contábil, das parcelas por ele glosadas, que significaria adotar como base impositiva o LUCRO REAL, hipótese não prevista em lei e, portanto, ilegítima.

Propugna-se, portanto, pelo provimento do recurso nesse particular, caso ocorra a improvável manutenção do lançamento relativo ao principal."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

Constam dos autos, ainda, Razões Aditivas apresentadas pela contribuinte com fundamento no art. 17 do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 537, de 17 de julho de 1992. Neste documento, após discorrer sobre o princípio da legalidade, a recorrente argüi a nulidade do auto de infração, apresentando as seguintes razões de defesa:

"Na espécie de que se cuida, a olho desarmado nos é possível constatar com segurança que o instrumento de formalização da exigência contestada nos presentes autos possui grande dose de subjetivismo, sobre ser o resultado de ações fiscais concentradas em todas as empresas de um mesmo proprietário (enquanto um grande número de contribuintes ficam à margem das ações fiscais), e não está apto a produzir efeitos jurídicos, posto que lavrado com preterição de formalidade obrigatória estabelecida no artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, dado faltar-lhe a clareza necessária na descrição dos fatos, na medida em que remete o contribuinte para termos fiscais que também não são muito esclarecedores. Em harmonia com o disposto nos arts. 43 e 142 do Código Tributário Nacional, exige o dispositivo citado (inciso III) a descrição do fato ou fatos impositivos relacionados à exigência fiscal. Tanto assim que o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, a propósito do tema, já decidiu:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Nulidade do auto de Infração. A imperfeita descrição dos fatos, aliados à falta de menção dos dispositivos legais infringidos, quando acarreta perceptível prejuízo ao direito de defesa ao contribuinte, enseja nulidade do auto de infração". (Ac. nº 101-79.775/90).

Em que pese o zelo demonstrado pelos ilustres representantes do fisco, a pretexto de desqualificar operações manifestamente legais e efetivamente concretizadas pela recorrente e pelas demais empresas envolvidas a tributar de ofício o seu valor como se de fato constituísse matéria tributável, limitaram-se a fazer menção aos termos de ato por eles lavrados, para considerar como inidôneas as notas fiscais emitidas em decorrência das ditas operações de compras de bens, devidamente contabilizadas pela ora defendente.

Não disse, entretanto, quais os elementos das notas fiscais a tornam inábeis e ou inidôneas. Somente as considerou assim, ao seu talante, por via indireta, entendendo a recorrente que tal inidoneidade, naturalmente



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

de natureza formal, a descaracterizar o que o mencionado documento discrimina, somente poderá decorrer se tratar, indubitavelmente, de documento ideologicamente falso ou não contiver os requisitos mínimos necessários exigidos pelo artigo 242 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23.12.82. Nada disto foi referenciado no feito fiscal.

Considerando-se a tipificação legal que fulcro o lançamento, juntamente com os fatos epigrafados, salta aos olhos que, na tentativa de indicar fato ou fatos imponíveis, o ilustre autor do lançamento invecivado procedeu a menções atípicas, como aliás é atípico o próprio auto de infração face também do exagerado crédito tributário.

Este apenas um dos fatos objurgados na presente preliminar, como exemplo de nulidade do auto. Por mais que se esforce o leitor do auto de infração, não é possível inferir da descrição dos fatos a ocorrência do fato gerador do IRPJ, como pretenderam os zelosos Auditores-Fiscais, a teor da norma que dimanava do disposto no art. 153, III, da Constituição de 88, combinado com o que prescreve o art. 43 do CTN.

Além das apontadas irregularidades do ato atacado pela presente objeção, essa Colenda Câmara há de considerar um outro defeito que está a invalidar a peça prefacial. É que os Srs. Fiscais subscritores do feito, violando o mandamento do art. 142 do Código Tributário Nacional, que apenas o autoriza, quando for o caso, PROPOR a aplicação de penalidades, exorbitaram de sua competência legal e APLICARAM penalidades pecuniárias contra a atuada. Ora, entre propor e aplicar vai uma distância muito grande.

À luz do precitado artigo 142 do CTN, o agente fiscal atuante não tem competência legal para a aplicação de penalidade contra a pessoa atuada. Logo, sob este aspecto o ato aqui objurgado também se encontra eivado de vícios.

É de concluir-se, portanto, que o auto de infração é, por todas as linhas absolutamente nulo, por não atender aos requisitos legais de forma, motivo, objeto e competência.

Por conseguinte, nos termos do disposto nos artigos 59, II, e 61 do Decreto nº 70.235/72, e da Súmula nº 473, do Supremo Tribunal Federal, deve a nulidade ser declarada por essa instância julgadora, não só por imperativo dos princípios da legalidade, da impessoalidade e da capacidade contributiva, mas também como por imposição da garantia do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

devido processo legal insculpida no art. 5º, inciso LV, da Carta Magna de 1988.

A preterição de formalidades essenciais do lançamento de ofício erige a peça inaugural do processo à condição de inepta. Não se pode perder de vista que no regime da carta de 88 o processo administrativo ganhou tutela constitucional, de sorte que o auto de infração está para o processo fiscal administrativo assim como a petição inicial ou a denúncia ( art. 282 do CPP e 41 do CPP) está para o processo judicial. Destarte, sem que se observe o devido processo legal, comprometida estará a formação da relação processual administrativo-fiscal, com vulneração das garantias de plenitude de defesa e do contraditório."

No mérito, a recorrente reiterou os argumentos anteriormente apresentados, objetivando demonstrar a efetiva aquisição das mercadorias constantes do documentário fiscal inidôneo. Afirmou ainda que aqueles gastos seriam operacionais, uma vez que atenderiam às condições previstas no art. 191 do RIR/80. Questionou a aplicação da multa agravada, a exigência do imposto de renda na fonte e a cobrança da TRD.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

VOTO

Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, Relator

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto. Assim, presentes os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

DAS PRELIMINARES

Como visto do relato efetuado, a contribuinte levantou, inicialmente, duas preliminares objetivando o cancelamento do Auto de Infração:

a) indelegabilidade da competência tributária;

b) exclusão da responsabilidade.

No primeiro caso - indelegabilidade da competência tributária -, NÃO CONSTA DOS AUTOS que a fiscalização tenha "delegado" ao contribuinte o poder de criar tributos, isto porque, competência tributária diz respeito ao poder de criar tributos atribuído aos vários entes políticos pela Constituição Federal, observado os critérios de partilha por ela - Constituição - estabelecidos.

O que se lê na peça impugnatória é uma série de argumentos impróprios, destituídos de qualquer fundamentação lógico-jurídico, objetivando, evidentemente, desclassificar um procedimento fiscal, que, também, em nenhum momento teve sua elaboração, execução ou atribuição delegada à contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

Da mesma forma, como se verá no decorrer deste Voto, não foi atribuído à contribuinte, nem dela foi exigida, a obrigatoriedade de fiscalizar terceiros objetivando certificar-se da sua regularidade jurídico-fiscal.

Pelo contrário, o procedimento fiscal, muito bem elaborado por sinal, objetivou simplesmente levantar todos os indícios possíveis, de forma a corroborar a glosa de despesas suportadas por documentos impróprios para fins fiscais.

Em face desses indícios - v. Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fis. 22 a 61, e demais documentos que instruem a ação fiscal -, a contribuinte foi simplesmente intimada a comprovar a efetividade das operações objeto do procedimento fiscal.

Não há, portanto, neste procedimento qualquer violação ao comando contido no art. 7º do Código Tributário Nacional, que possa ofender ao princípio da indelegabilidade da competência tributária.

A segunda preliminar levantada pela contribuinte refere-se à exclusão da responsabilidade pelo tributo devido.

A matéria versada nos autos diz respeito a glosa de custos/despesas, com reflexos, portanto, na determinação do lucro real e do imposto de renda devido pela recorrente, no caso a contribuinte do imposto, nos termos da legislação tributária.

Equivoca-se a recorrente, ao afirmar que a contribuinte do imposto seria a empresa emitente da nota fiscal inidônea. Observe-se que o teor do estudo elaborado por Celso Antonio Bandeira de Melo, bem como o Acórdão nº 203-00636, dizem respeito a exigência diversa da contida nestes autos. No primeiro caso, a exigência é relativa a crédito indevido de ICMS constante de nota fiscal, cujo emitente estava com inscrição



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

bloqueada na Secretaria da Fazenda. No segundo caso, a exigência é relativa a crédito indevido de IPI destacado em nota fiscal inidônea.

Não há dúvida de que tais situações são diversas daquela versada nestes autos, uma vez que aqui exige-se imposto em razão da não comprovação de custos/despesas registrados na escrituração comercial e que afetaram a base de cálculo do imposto de renda do qual a ora recorrente é contribuinte, como afirmado anteriormente.

Ademais, é de se observar que, no Acórdão citado, as operações que deram origem ao crédito de IPI foram devidamente comprovadas através de faturas, cópias de cheques, duplicatas, extratos bancários, Ordem de Protesto ao Cartório da empresa emitente da nota fiscal, contrato de locação etc., razão pela qual aquele Colegiado decidiu pelo provimento do recurso.

No caso examinado, tendo em vista a glosa de valores que integraram o lucro líquido dos períodos fiscalizados, competia ao fisco, em face do disposto no art. 142 do CTN, recompor a base de cálculo do IRPJ, lavrando o competente Auto de Infração para exigência da diferença apurada. E esta exigência só pode ser efetuada, evidentemente, da pessoa jurídica que ao determinar a base de cálculo do tributo por ela devido, não observou as regras de apuração do lucro real constantes da legislação tributária.

Posteriormente, a recorrente apresentou um documento intitulado "Razões Adicionais" no qual argüiu a nulidade do auto de infração, pelas razões ali expostas e já transcritas no Relatório.

Do exame dos autos, verifica-se que a lavratura do Auto de Infração foi efetuada em consonância com as normas que regem a matéria, ou seja, as normas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

contidas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Os fatos ensejadores do lançamento estão perfeitamente caracterizados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal - fls. 22/61. Constatam dos autos também o enquadramento legal que sustenta o lançamento - fls. 03. Temos, portanto, que todos os elementos necessários e obrigatórios à formalização do crédito tributário estão presentes nestes autos, não havendo razão, pois, para se declarar a nulidade do Auto de Infração. Ademais, a recorrente, como visto do relato, compreendeu muito bem todo o procedimento fiscal, tendo em extenso arrazoado apresentado suas razões de defesa contestando exaustivamente a autuação imposta.

Improcede também o argumento relativo à propositura de multa e não à aplicação daquela pelo Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional.

Cumpra observar que, tendo a lei fixado penalidades pelo descumprimento de obrigação tributária, e sendo a atividade administrativa tributária vinculada, nos termos do art. 142 do CTN, cabe ao fiscal autuante observar as regras tributárias pertinentes aos fatos por ele observados no desenvolvimento da sua atividade funcional. Assim, prevendo a legislação tributária a aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária - principal ou acessória - compete à fiscalização consignar no Auto de Infração aquela penalidade.

Penso que o comando contido no art. 142 do CTN, no sentido de "sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível" tem sua utilização restrita às situações, também previstas em lei, cuja aplicação da multa revele-se impossível no momento da lavratura do Auto de Infração.

Rejeito, portanto, as preliminares suscitadas pela contribuinte.

DO MÉRITO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

A exigência fiscal decorre da glosa de custos e despesas não comprovadas - fls. 03, tendo em vista a utilização de notas fiscais inidôneas. Sobre o crédito apurado aplicou-se multa agravada de 150% no Exercício Financeiro de 1991 e de 300% no Ex. Financeiro de 1992.

Em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica, a matéria tributável no exercício financeiro de 1991 foi totalmente absorvida pelo prejuízo fiscal existente. No exercício financeiro de 1992, após a compensação do prejuízo fiscal, remanesceu o valor tributável Cr\$ 152.299.689,15.

A matéria a ser analisada comporta exclusivamente questão de prova.

Inicialmente, devemos atentar para o disposto nos arts. 17 e 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal:

Tais dispositivos estão assim redigidos:

"Art. 17 - Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, admitindo-se a juntada de prova documental durante a tramitação do processo, até a fase de interposição de recurso voluntário. "

"Art. 29 - Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias. "

Do texto transcrito, verifica-se a explicitação do princípio da livre convicção na apreciação das provas. Este princípio, por sua vez, depende, evidentemente, das provas carreadas aos autos pelas partes envolvidas na relação processual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

A prova tem por objetivo, portanto, convencer o julgador quando à existência dos fatos sobre os quais versa a lide.

Observe-se, por sua vez, que todos os meios de prova admitidos em direito podem ser utilizados na comprovação dos fatos. Este é o comando inserto no art. 332 do Código de Processo Civil, que está assim redigido:

"Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa. "

Isto posto, vejamos o que está contido na legislação tributária a respeito deste tema - prova.

No âmbito da legislação do imposto de renda, a lei atribuí ao contribuinte a obrigação de manter escrituração regular apoiada em documentação hábil, segundo a natureza dos fatos. Ao fisco cabe a prova da inveracidade dos fatos ali registrados.

Esta obrigação está contida no art. 174 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980, no qual se lê:

"Art. 174 - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, **em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova** (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º).

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais** (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10805.002667/94-52  
Acórdão n.º : 103-19.281

§ 2º Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com obseqvância do disposto no parágrafo 1º ( Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 9º, § 2º).

§ 3º O disposto no parágrafo 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 9º, §3º)."

Do texto transcrito, resulta claro que a lei atribuí presunção de veracidade às declarações e aos esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo. Todavia, os mesmos poderão ser impugnados ou ignorados se a fiscalização dispuser de elementos seguros de prova, ou **indício veemente de sua falsidade ou inexatidão**. Nesse sentido é o comando contido no § 2º do art. 678 do precitado Regulamento do Imposto de Renda:

"Art. 678 (...)

§ 2º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 79, § 1º)  
(...)"

Pode-se afirmar, portanto, caber à autoridade fiscal o ônus de provar a inexatidão ou omissão do contribuinte, sendo vedado o lançamento do tributo com base em meras presunções, ou em fatos alegados, mas não provado nos autos. Tais provas podem ser diretas ou indiretas.

A prova indireta, com bem afirmou o ilustre Conselheiro Urgel Pereira Lopes no Acórdão n.º CSRF n.º 01-0.004, de 26 de outubro de 1979:

" é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca a atividade mental em persecução do fato desconhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

Enfim, trata-se de conhecido e reconhecido silogismo, amplamente utilizado no Direito Processual Civil. "

Nesta situação, pois, não há que se exigir do fisco qualquer outro meio de prova. Pelo contrário, na ocorrência desta hipótese, **o ônus da prova passa a ser do contribuinte. Este, com os meios de prova admitidos em direito, deve afastar a presunção sobre a qual se baseia o fisco para exigência do crédito tributário.**

O mesmo procedimento deverá ter o contribuinte nas hipóteses de lançamento com base em presunção legal, isto é, presunção admitida em lei, uma vez que há a inversão do ônus da prova, ou seja, esta deverá ser produzida pelo contribuinte de forma a afastar a exigência do crédito tributário.

Feitas estas considerações passemos ao exame do mérito.

Segundo a fiscalização, nos exercícios de 1991 a 1993, a contribuinte, ora recorrente, utilizou-se de notas fiscais "frias", para majorar seus custos e/ou despesas. Este fato estaria consubstanciado nas "Sumulas de Documentação Tributariamente Ineficaz - fls. 1217/1229 -, bem como em outros fatos narrados às fls. 22/61, comprovando que "as referidas notas fiscais foram emitidas em nome de empresas inexistentes ou fantasmas, extintas, ou quando a empresa existia", as notas fiscais eram contrafeitas, caracterizando-se, portanto, como documentos inidôneos, ideologicamente falsos, imprestáveis para comprovar custos e ou despesas, dos quais a usuária - recorrente - utilizou-se com o objetivo de diminuir os impostos pertinentes.

Estas notas fiscais estão listadas às fls. 56 a 61 e foram emitidas pelas seguintes empresas: Auto Peças Saraiva Ltda., Auto Peças Cimicar Ltda., Shop Diesel - Peças para Motores Ltda., Pneus Gonçalves Ltda., Edpol Auto Peças e Acessórios Ltda., Prêmio Dist. Peças e Motores Diesel Ltda., Alpneus Com de Pneus e Acessórios Ltda., Auto Peças São Francisco S/A., Wamy Auto Peças Ltda., Faccoco Com. de Auto Peças



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

Ltda., MPP Motor Peças PEPE Ltda., ADE Distribuidora de Auto Peças Ltda. e NC Comércio de Auto Peças LTda.

A contribuinte em sua defesa procura demonstrar que efetivamente comprou as mercadorias e que a ausência de publicidade das conclusões obtidas pela Administração Tributária (relativamente a inidoneidade das empresas emitentes das citadas notas fiscais - Súmula de Documentação Tributariamente Ineficazes), impediria sua utilização no procedimento fiscal.

Dissemos, anteriormente, que a escrituração faz prova a favor do contribuinte, desde que apoiada em documentos hábeis e idôneos, relativos aos fatos escriturados em sua contabilidade, cabendo ao fisco a prova da sua inveracidade.

Com efeito, as conclusões apresentadas pela fiscalização não tiveram por base exclusivamente o contido nas "SÚMULAS DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZES", pelo contrário, vê-se do Termo de Verificação Fiscal, a realização de um trabalho extenso objetivando a comprovação da inidoneidade das notas fiscais, cujos valores foram objeto de glosa.

Veja-se, por exemplo, a parte inicial deste Termo de Verificação, no qual os fiscais autuantes manifestam-se a respeito dessas notas fiscais:

## "2 - CONSTATAÇÕES SOBRE AS EMPRESAS ENVOLVIDAS

Diante das suspeitas de irregularidade, quanto a emissão das notas fiscais descritas, ( fls. 56/61), além do contido nas "SÚMULAS DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ", anexas, efetuamos pesquisas no cadastro ON-LINE da Receita Federal e enviamos correspondências para as empresas ditas fornecedoras, bem como, promovemos diligências nas mesmas, assim como nas gráficas relacionadas nas notas fiscais, na Secretaria da Fazenda e na Junta Comercial (JUCESP), etc., no sentido de obter dados mais concretos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

sobre a real emissão dos referidos documentos, apurando-se o que a seguir relatamos:

**2.1 - EDPOL AUTO PEÇAS E ACESSÓRIOS LTDA.**

(...)

a) Em relação ao cadastro ON-LINE da Receita Federal, obtivemos a informação que esta empresa encontra-se com sua inscrição suspensa em virtude de ser omissa na apresentação da declaração de rendimentos a partir do exercício de 1987 (fls. 85)

**2.1.1. - DA SUMULA**

(...)

- Conforme o Fisco Estadual trata-se de contribuinte não recadastrado, tendo sido excluído do cadastro de contribuintes do ICMS a partir de 09.01.1990;

- Através de diligência fiscal, Auditores Fiscais compareceram no endereço da empresa constante do Cadastro CGC - Rua Prof. João L. de Campos, 182 - Jundiaí - SP, onde constataram que:

- No local funciona atualmente um pequeno bazar, de propriedade do Sr. Urbano Celso Buzzanato, tendo obtido a informação que há muito tempo atrás, sem poder precisar data, ali funcionou a empresa EDPOL, mas que há três anos ele aluga o salão e que, antes dele, no local funcionava uma pequena loja de roupas;

O atual locatário do imóvel informou que desconhece se a empresa EDPOL encerrou suas atividades ou não, não tendo conhecimento de que a mesma esteja localizada em outro endereço;

- Concluíram, por fim, que as notas fiscais constantes como de emissão da EDPOL AUTO PEÇAS E ACESSÓRIOS LTDA., emitidas a partir de janeiro de 1988, são inidôneas.

**2.1.2 - OUTRAS VERIFICAÇÕES FISCAIS**

a) Apesar de as notas fiscais ora apreendidas encontrarem-se perfiladas entre as descritas na súmula acima, posteriormente, em 19.11.1993 intimamos a Gráfica Estrela (...) a nos mandar cópia da Autorização de Impressão de Documentos Fiscais de número 490, constante do rodapé



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

das notas fiscais emitidas em nome da EDPOL, a fim de verificarmos a autenticidade da mesma, no que fomos prontamente atendidos. Mediante a cópia que nos foi enviada, constatamos que a Autorização de Impressão de Documentos Fiscais foi emitida (autorizada) para outra pessoa bem diferente da empresa EDPOL AUTO PEÇAS E ACESSÓRIOS LTDA, qual seja: WALDEMAR AZZONI (...) com atividade de extração e comércio de lenha (...) e sem inscrição no CGC, através da qual foram emitidas Notas Fiscais de Produtor de nº 1.001 a 1.250 (...) e que a mesma data de 16.09.1985 ( fls. 87/89)

b) Em diligência fiscal realizada no município de Jundiaí-SP, tivemos a oportunidade de contactarmos com o Sr. Cataldo Vitorio Tarricone (...), um dos sócios da referida empresa, que prestou a seguinte declaração (fls. 90/91):

- Foi sócio da empresa, que funcionou no ramo de auto peças em geral (somente no varejo) inicialmente na Rua Hermenegildo Campos de Almeida nº 350, Jundiaí e, posteriormente, na Rua João Luiz de Campos nº 182, também em Jundiaí-SP;

- Que o estabelecimento foi fechado no ano de 1986, e que após esta data não mais trabalhou no ramo de auto peças;

- Após encerrada a empresa, todos os documentos fiscais, inclusive os livros fiscais, foram entregues ao contador da empresa da época, Sr. José Rodrigues, o qual veio a falecer, não sabendo do paradeiro dos referidos documentos fiscais;

- Que examinou as notas fiscais ora apreendidas e que constatou com certeza que as mesmas não foram emitidas pela empresa, e que não se recorda do destinatário das notas fiscais ter sido seu cliente;

- Suas vendas eram de pequeno porte, em valores e quantidades bem inferiores aos das notas fiscais apresentadas, e as numerações não conferem com os talões usados na época, como já foi constatado pela fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado, que procedeu ao mesmo tipo de verificação que ora se realiza.

### 2.1.3 - CONCLUSÃO

As divergências existentes entre os documentos realmente emitidos pela empresa legalmente estabelecida e os encontrados na contabilidade da USUÁRIA, caracteriza claramente a utilização de documentos inidôneos para majorar custos e/ou despesas, conseqüentemente pagar menos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

impostos. Isto posto, estamos considerando as notas fiscais discriminadas na relação anexa (fls. 56/61), como inidôneas por serem **CONTRAFATADAS (NOTAS FRIAS).**"

Procedimento idêntico ao contido no texto acima transcrito foi efetuado em relação às empresas: Auto Peças Saraiva Ltda.(item 2.3), Auto Peças Cimicar Ltda.(item 2.2), Shop Diesel - Peças para Motores Ltda.(item 2.5), Pneus Gonçalves Ltda.(item 2.4), Prêmio Dist. Peças e Motores Diesel Ltda.(item 2.6), Alpneus Com de Pneus e Acessórios Ltda.(item 2.13), Auto Peças São Francisco S/A.(item 2.12), Wamy Auto Peças Ltda.(item 2.11), Faccoco Com. de Auto Peças Ltda.(item 2.9), MPP Motor Peças PEPE Ltda.(item 2.8), ADE Distribuidora de Auto Peças Ltda.(item 2.10) e NC Comércio de Auto Peças Ltda.(item 2.7) (v. fls. 26/53).

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal constata-se a correção do procedimento fiscal, objetivando demonstrar a inidoneidade das notas fiscais. A comprovação de tal fato - inidoneidade das notas fiscais - implica na inversão do ônus da prova, como referido anteriormente. Em assim sendo, cabia a recorrente demonstrar de forma inequívoca a efetiva realização das operações constantes daquelas notas fiscais. Observe-se que a fiscalização, ciente deste fato, uma vez que as empresas emitentes das referidas notas fiscais estavam sumuladas - intimou a ora recorrente ( fls. 1208) a:

a) comprovar o efetivo recebimento das mercadorias e/ou serviços discriminados nas notas fiscais relacionadas em anexo, esclarecendo que referida comprovação deveria ser feita através de documentos hábeis e idôneos, que indicassem com segurança e clareza, o transporte, o ingresso e o destino das mercadorias e/ou serviços adquiridos, tais como: Conhecimentos e ou Recibos de fretes, com a identificação completa do transportador e do veículo utilizado; fichas internas de controle de estoque(almoxarifado), etc.;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº : 103-19.281

b) comprovasse, através de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, o efetivo pagamento das referidas notas fiscais, indicando, quando fosse o caso, o número do cheque, data, valor, número da conta corrente e banco sacado;

c) informasse o nome completo, nacionalidade, estado civil, naturalidade, números da Carteira de Identidade e do CPF, endereço, telefone e profissão dos responsáveis pelas empresas emitentes das notas fiscais constantes de relação anexa, com os quais a fiscalizada manteve contatos comerciais.

A comprovação solicitada não foi atendida conforme se vê às fls. 1215.

Em face das evidências apresentadas pela fiscalização, os documentos mencionados no Termo de Verificação Fiscal, por representarem indícios veementes de falsidade ou inexatidão, tendo em vista a inexistência das empresas emitentes ou a sua desativação, aliados à falta de esclarecimentos convincentes acerca do efetivo ingresso das mercadorias ou da utilização de serviços, relacionados naqueles documentos, acarretaram a glosa dos custos correspondentes. Caberia à contribuinte provar ao fisco, e não simplesmente alegar, não obstante a inidoneidade dos documentos fiscais, a aquisição das mercadorias ou a utilização dos serviços, objeto daqueles documentários fiscais.

Nesse sentido, aliás, é o Acórdão nº 103-18.561, de 16 de abril de 1997, da lavra do Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, Presidente desta Câmara, onde se lê:

"Considerando as provas aportadas aos autos pelo Fisco e a gravidade das constatações quem tem de provar ao Fisco Federal que as mercadorias existiam e ingressaram em seus estabelecimentos é a recorrente, pois somente ela sabe de quem comprou, conhece os contatos, sabe a quem pagou e quem transportou as mercadorias.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

A recorrente para fazer tais provas, se quisesse ou se pudesse, teria em sua própria escrituração uma série de comprovantes ou de meios de fazê-las, apenas a título de exemplo, indicando as pessoas de quem comprou, nome, endereço, número de telefone, pedidos de mercadorias, comprovantes de pagamentos, nome dos transportadores empresas ou autônomos, ou de seus próprios motoristas, endereços, telefones, conhecimentos de fretes, número de placas de veículos, RPA's de pagamentos dos fretes, documentos de recolhimento de Imposto de Renda eventualmente retido na fonte sobre pagamentos a transportadores, "ticket's" ou comprovantes das balanças de pesagem dos veículos, dentre outras comprovações possíveis."

Observe-se, portanto, que se prova houvesse da efetiva aquisição das mercadorias constantes daquelas notas fiscais (prova irrefutável do pagamento do preço - cheques e extratos bancários - e o recebimento dos respectivos bens), a glosa daqueles custos seria indevida, não obstante os documentos correspondentes a essas aquisições serem considerados inidôneos. Esta é a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, bem como o pensamento da Administração Tributária contido na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cujo art. 82 dispõe:

**"Art. 82 Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.**

**Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços. "**

Ressalte-se, por fim, que os acórdãos citados pela recorrente não a socorrem, tendo em vista versarem sobre situações diversas daquela contida nesses autos, como por exemplo: a) existência de elementos seguros que comprovam a realização das operações; b) afastamento da multa agravada dada a não comprovação nos autos da hipótese ensejadora do agravamento; e c) inexistência nos autos, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

diligências ou outras providências para se apurar a se a emitente da nota fiscal existia ou não.

É de se manter, portanto, o lançamento relativo a este item.

**IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE**

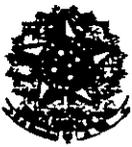
Em relação a esta exigência a contribuinte além de questionar a validade do lançamento, insurgiu-se também contra a exigência da multa agravada em razão dos ilícitos praticados.

Em relação a multa agravada, a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes é no sentido de ser a mesma aplicável, inclusive nos casos de lançamentos decorrentes. Nesse sentido v. Acórdão nº CSRF/01-01.801, de 18 de outubro de 1994, cuja ementa esta assim redigida:

**\*IRF - DECORRÊNCIA - MULTA AGRAVADA - Aplica-se multa agravada, no processo decorrente, relativo ao imposto de renda na fonte sobre lucros automaticamente distribuídos, omitidos na escrituração em virtude da utilização de documentos inidôneo ("notas frias").**

Todavia, no presente caso, a exigência deve ser afastada uma vez que fundada no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 ( v. termo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal "de fls. 09). Consoante entendimento manifestado pela Administração Tributária, através do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6/96, referido dispositivo foi revogado pelo art. 35 da Lei nº 7.713/88.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

Em relação à contribuição social sobre o lucro, a que se refere a Lei nº 7.689/88, por se tratar de lançamento reflexo daquele que deu origem à exigência do imposto de renda da pessoa jurídica, aplica-se a este o mesmo entendimento manifestado em relação à exigência principal, mesmo porque não foram apresentados fatos ou argumentos novos que pudessem ensejar conclusão diversa.

Cabe esclarecer à contribuinte, por pertinente, que o ajuste procedido na base de cálculo desta contribuição - mediante recomposição do resultado contábil -, decorre do fato de não haver sido comprovada a efetividade das despesas, objeto do procedimento fiscal. Não se trata, propriamente, de uma despesa indedutível, nos termos especificados na legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, cuja efetivação, muito embora não admitida para efeito de determinação do lucro real, é considerada na determinação da base de cálculo da contribuição, dada a inexistência de lei prevendo sua adição ao lucro líquido.

#### TAXA REFERENCIAL DIÁRIA-TRD E MULTA AGRAVADA

Do exame dos autos, verifica-se ainda, pela leitura do termo Demonstrativo de Multa e Juros de Mora \* ( fls. 07 - IRPJ, e 15 - CSLL), a aplicação de multa agravada, em razão das infrações praticadas, em montante equivalente a 300% do imposto apurado, bem como a exigência de juros moratórios equivalentes à Taxa Referencial Diária-TRD (fls. 15 - CSLL).

No que respeita aos juros moratórios equivalentes à Taxa Referencial Diária-TRD, este Conselho de Contribuintes, através das suas Câmaras, vem, reiteradamente, decidindo no sentido de que a cobrança de tais encargos só é cabível a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. Nesse sentido é o Acórdão nº CSRF/01-1773, de 17 de outubro de 1994, cuja ementa apresenta a seguinte redação:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária-TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218.

Recurso Provido.

Em relação à multa de 300%, aplicada em razão das infrações praticadas pela recorrente, deve-se observar que o emprego de notas fiscais material e/ou ideologicamente falsas com o propósito de reduzir o imposto devido, caracteriza hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, o que justifica a sua aplicação. Todavia, a mesma deve ser reduzida para 150%, por força do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o art. 106, inciso II, letras "a" e "c" da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Este entendimento foi manifestado também pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, através do ADN nº 1, de 7 de janeiro de 1997 (D.O.U. de 10/01/97).

#### INDEXAÇÃO PELA UFIR - INCONSTITUCIONALIDADE

Em relação a este item, esta correta a apreciação efetuada pela autoridade de primeira instância. A jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, bem como do Poder Judiciário, é no sentido de ser constitucional a aplicação daquele indexador, consoante se vê do Acórdão nº 107-1.650, abaixo transcrito, cujo teor adoto como razões de decidir:

"1. Da alegada inconstitucionalidade da Lei nº 8.383/91, relativamente à indexação do débito tributário com base na UFIR.

A acoimada Lei nº 8.383, de 30.12.91, foi publicada em 31.12.91, no D.O.U. nº 253, às fls. 31.138/31.146, que circulou no mesmo dia e ficou disponível para a venda ao público, na Seção de Vendas do órgão, a partir das 20:45 h, sendo retirado de suas dependências a partir daquele



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

mesmo horário, por todas as emissoras que divulgaram sua apresentação ao vivo (TVS, Rede Globo, TV Nacional) as quais noticiaram aos interessados que poderiam adquirir o referido D.O.U.. Este esclarecimento encontra respaldo na declaração prestada pelo Sr. Enio Tavares da Rosa, Diretor-Geral da Imprensa Nacional, no dia 24.07.92, em resposta à solicitação feita pelo Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Procurador Judicial da PGFN e Advogado em Brasília-DF, conforme se vê de seu trabalho publicado às páginas 90 a 102 da Revista dos Tribunais, ano 1, caderno nº 3, edição de abril/junho de 1993.

Assim sendo, infere-se que aquele diploma legal entrou em vigor antes da concretização do fato gerador da obrigação tributária referente ao período-base de 1991, ressaltando-se que o mesmo não instituiu, nem aumento de imposto de renda das pessoas jurídicas, razão pela qual não se deve cogitar de violação ao princípio estampado no art. 150, III, a, da Carta Política de 1988.

Igualmente não se pode levantar questão acerca da inobservância à disposição contida na letra b, do inciso III do precitado artigo, posto que o mesmo veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou os aumentou, o que não é o caso da Lei nº 8.383/91. Convém salientar que a cobrança do crédito tributário formado definitivamente nos últimos instantes do dia 31.12.91 somente ocorreu a partir de 01.01.92, portanto, no ano-calendário seguinte ao do exercício financeiro em que teve vigência a censurada lei.

Sublinhe-se que os procedimentos determinados pela norma em questão não alteraram os resultados tampouco sua forma de apuração, relativamente ao fato gerador ocorrido em 31.12.91. O que se impôs, relativamente aos mesmos, foi apenas a atualização monetária por ocasião dos pagamentos dos tributos, o que não constitui aumento, a teor do artigo 97 do CTN. Também não importa aumento de tributo a instituição do sistema de base correntes, a par de exigir das pessoas jurídicas a apuração dos resultados e do imposto de renda mensalmente, conforme dispôs a precitada lei, inavendo qualquer vedação constitucional nesse sentido.

Portanto, não há como se reprimir a aplicação e observância da Lei nº 8.383/91, ainda que em relação aos fatos geradores ocorridos em 31.12.91, a par de se argüir sua inconstitucionalidade, por que, além de ter vigência no período-base de 1991, não instituiu, tampouco majorou o imposto de renda, descabendo, ainda, falar-se em sua retroação."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10805.002667/94-52  
Acórdão nº. : 103-19.281

Em face do exposto, voto no sentido de REJEITAR as preliminares suscitadas pela contribuinte, e no mérito, DAR provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para:

a) afastar a exigência relativa ao imposto de renda na fonte,

b) afastar, relativamente ao crédito tributário remanescente, a exigência dos juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária-TRD, no período anterior a 1º de agosto de 1991;

c) reduzir a multa aplicada para 150%.

Sala das Sessões - DF, em 18 de março de 1998



EDSON VIANNA DE BRITO

