



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Recurso nº. : 113.927
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXS: 1992 a 1994
Recorrente : PILOTIS CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 14 de julho de 1998
Acórdão nº. : 103-19.504

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - A impugnação deve ater-se, fundamentalmente, à possível ilegalidade do lançamento, demonstrando que os fatos considerados pelo fisco como motivadores do lançamento não se subsumem à hipótese legal ou, então, apresentando elementos de prova, hábeis e idôneos, de forma a afastar a tributação.

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.

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - NOTAS FISCAIS DE EMPRESAS INIDÔNEAS OU INEXISTENTES - Descabe a glosa da correção monetária das contas do Patrimônio Líquido, proporcionalmente, aos valores registrados como custos/despesas, suportados por documentação fiscal inidônea, por absoluta falta de previsão legal.

IRPJ - GLOSA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES PARA O IMPOSTO DE RENDA, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO E IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - a constituição de provisão pressupõe o destaque de uma parcela do lucro tributável, registrada em conta de patrimônio líquido. Todavia, havendo omissão de receita ou qualquer outro procedimento que implique redução do lucro líquido, cujos recursos, subtraídos da tributação, encontram-se



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

em poder dos sócios, o destaque de parcela de lucros registrados contabilmente para constituição de provisão de tributos devidos sobre parcelas de lucros não registrados é improcedente, uma vez que o tributo é devido sobre receitas que não integram mais o patrimônio da empresa. Tal procedimento, além de não estar amparado por qualquer dispositivo legal, produz distorção na sistemática do sistema de correção monetária das demonstrações financeiras.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - DECORRÊNCIA - É devido o imposto de renda na fonte, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713/88, calculado sobre os valores correspondentes a despesas/custos suportados por documentação inidônea. A solução dada ao litígio principal estende-se ao litígio decorrente.

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.

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 **PILOTIS CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA.**,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **REJEITAR** a preliminar suscitada e, no mérito, **DAR** provimento **PARCIAL** ao recurso para afastar a exigência do IRPJ calculada sobre as glosas de correção monetária das contas de patrimônio líquido,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

decorrente das hipóteses de distribuição disfarçada de lucros e de constituição de provisões para o imposto de renda da pessoa jurídica, a Contribuição Social sobre o Lucro e de Imposto de Renda na Fonte sobre o lucro líquido; ajustar as exigências relativas à Contribuição Social e ao IRF/ILL, ao decidido em relação a IRPJ; e reduzir a multa de lançamento ex officio de 300% para 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


EDSON VIANNA DE BRITO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA E VÍCTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504
Recurso nº. : 113.927
Recorrente : PILOTIS CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

PILOTIS CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela Delegado da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (fls.2544/2558), que manteve o lançamento consubstanciado nos Autos de Infração de fls. 01/30

2. A exigência fiscal principal, relativa aos exercícios de 1992 a 1994, 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 "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" de fls. 16.

3. Segundo este termo (fls. 16), os valores sujeitos à tributação pelo imposto de renda da pessoa jurídica são os seguintes:

EXERCÍCIO OU FATO GERADOR	VALOR APURADO
1992	31.778.182,00
06/92	974.994.894,00
12/92	7.291.625.449,00
12/93	156.098.940,00



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

4. 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 incidente sobre o lucro líquido e da contribuição social sobre o lucro (fls. 01)

5. Os valores adotados pela fiscalização como base de cálculo destas exigências foram os seguintes:

- Imposto de Renda na Fonte - art. 35 da Lei nº 7.713/88

EXERCÍCIO OU FATO GERADOR	VALOR APURADO
31/12/91	21.059.841,00
06/92	722.468.036,00
12/92	4.091.698.251,00

- Contribuição Social sobre o Lucro

EXERCÍCIO OU FATO GERADOR	VALOR APURADO
31/12/91	31.778.181,80
30/06/92	1.142.847.830,00
31/12/92	8.219.036.370,00
31/12/93	128.475.710,00

6. Às fls. 20/30 - Termo de Constatação e de Encerramento de Ação Fiscal -, a fiscalização descreveu as irregularidades que deram origem à exigência do crédito tributário. Deste Termo extraí-se as seguintes observações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

- a glosa das despesas/custos decorre de procedimento fiscal cujo início teve origem "em atendimento ao Ofício nº 0822/93-CART/DRF/2PDE/SP (fls.32), expedido pela Delegacia de Polícia Federal em Presidente Prudente/SP, informando que, na empresa fiscalizada, foram encontrados documentos fiscais inidôneos, originando os Autos de Infração nºs 292559 e 2925560, lavrados pela Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo - Delegacia Regional Tributária de Araçatuba/SP (fls. 1487/1495), o Inquérito Policial nº IPI 8-0211/92 da Delegacia de Polícia de Presidente Prudente/SP e o processo nº 93.0100319-8 da 3ª VF/SP, e efetuando a verificação dos elementos que a empresa apresentou em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, lavrado em 10.02.94 (fls.35), os Auditores Fiscais depararam com diversas notas fiscais, lançadas como custos de bens e serviços vendidos, apresentando indícios suspeitos, tais como: semelhança de impressão gráfica, numeração seqüencial das notas fiscais; valores das notas; emissão de notas fiscais e faturas à vista, com pagamento posterior, denotando uma falta de compromisso financeiro, etc. Diante de tais fatos, a fiscalização procedeu averiguações tendentes a aquilatar a idoneidade dos documentos e das empresas emitentes dos mesmos e a efetividade das despesas contabilizadas..."

7. Através dessas averiguações a fiscalização constatou , em resumo, os seguintes fatos relativamente aos emitentes das notas fiscais:

- a inexistência das empresas emitentes ou com atividade encerrada;

- omissão na entrega da declaração de rendimentos;

- não cadastradas na Secretaria da Fazenda do Estado ou com inscrição cancelada;

josefa 20/07/98



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

- que a gráfica indicada na nota fiscal era inexistente, com CGC inválido;

- falta de autorização fiscal para impressão dos documentos fiscais;

8. Intimada, a contribuinte apresentou cópias de cheques, extratos bancários e outros documentos comprobatórios dos fatos, tendo a fiscalização assim se manifestado a respeito dos mesmos:

"Apresentados os elementos solicitados, a fiscalização verificou que na maioria das cópias carbonadas dos cheques emitidos constava que os mesmos foram nominais aos fornecedores. Verificou, ainda, que a maioria das duplicatas não foi cobrada através de agências bancárias e que não havia data de quitação na maioria delas. Diversos cheques emitidos para pagamento da empresa Madeira Mademax Ltda. foram nominativos à empresa Itapema Madeiras Ltda.

A fiscalização, ainda que ampara pela vasta documentação anexa, que evidencia a prática de sonegação fiscal, tentou obter junto as agências bancárias as cópias frente-e-verso de cada cheque para identificar o verdadeiro beneficiário e a destinação de cada um deles. As agências bancárias intimadas, com exceção do Banco do Estado de São Paulo S/A, não atenderam as solicitações fiscais, apresentando medida judicial que as desobrigavam do atendimento (doc. fls.49/178).

Com o intuito de verificar seu regular procedimento e integral boa-fé, para eximir sua responsabilidade em relação ao feito, a empresa fiscalizada foi regularmente intimada a apresentar as cópias frente-e-verso do original de cada cheque emitido, fornecidas pelas agências bancárias sacadas, bem como a se manifestar sobre as empresas suspeitas, comprovando sua existência e a efetividade e veracidade das operações comerciais realizadas (doc. fls. 179/197).

A empresa solicitou duas prorrogações, obtendo um prazo total de 116 dias, de 21.03 a 15.07.95, para o atendimento das solicitações, mas mesmo assim, talvez por interesses próprios, não logrou apresentar as cópias dos cheques (doc. fls. 198/209), mantendo-se silente sobre as



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

empresas e não apresentando qualquer prova da veracidade das operações.

Pesam desfavoravelmente à fiscalizada, as declarações prestadas pelo Sr. José Geraldo Pereira da Silva, proprietário da empresa J. Garcia Materiais p/Construções Ltda. e pelo Sr. Fernando Bacheга Filho, sócio-proprietário da empresa Mucci, Bacheга & Cia Ltda., de que nunca venderam e não receberam qualquer valor da empresa fiscalizada, conforme termos de fls. 695 a 1412/1413.

Das cópias frente-e-verso dos cheques emitidos e apresentados pelo Banco do Estado de São Paulo S/A, relacionadas com os fornecedores aqui questionados, constatou-se que:

- o cheque nº 112152, que na cópia carbonada apresentada pela empresa, está nominal a Itapema Madeiras Ltda. (fls. 477), na cópia do original, fornecida pelo banco, está nominal à própria fiscalizada (fls.478);
- o cheque nº 492212, que na cópia carbonada apresentada pela empresa, está nominal a Itapema Madeiras Ltda. (fls. 479), na cópia do original, fornecida pelo banco, está nominal a J.B Andrade & Cia Ltda. (fls.480);
- o cheque nº 112409 (fls.680), nominal a J. Garcia Materiais p/Construções Ltda., cujo proprietário não reconhece o recebimento, foi endossado por terceiro não identificado e depositado na conta nº 66091-4, do Banco do Brasil S/A - Agência Marcílio Dias, Araçatuba/SP, local da sede da fiscalizada; e
- o cheque nº 000031 (fls.1883), nominal a Schmitz Lagam, foi endossado supostamente pela empresa, para pagamento a Gilmar Barbosa, sendo depositado na conta nº 0623-12239-7, do Banco do Brasil S/A, agência de Araçatuba/SP.

Assim, ficou evidente que o procedimento da empresa, ao fornecer a fiscalização apenas as cópias carbonadas dos cheques, como se emitidos nominalmente aos supostos fornecedores e deixar de apresentar as cópias frente-e-verso dos seus originais, obtidas junto às agências bancárias, não passou de mero embuste para ocultar a efetiva destinação de cada um deles e sua má-fé perante os fatos descritos."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

9. Mais adiante, a fiscalização afirmou(fl.s.23):

"A contribuinte não logrou comprovar, em momento algum, a efetividade de tais custos e a real existência das empresas emitentes das notas fiscais correspondentes ou a veracidade das negociações realizadas, inclusive apresentou elementos de sua contabilidade que não espelham a realidade dos fatos (cópias carbonadas de cheques contraditórias com os originais dos mesmos), deixando claro que os pagamentos não foram destinados aos supostos fornecedores.

As empresas idôneas, que foram envolvidas pela fiscalizada com a extração de seus dados para a confecção de notas fiscais falsas, informaram e provaram não ter qualquer vínculo com as fraudes aqui descritas e nunca se beneficiaram dos pagamentos da autuada.

A documentação acostada ao presente procedimento deixa evidente que as fornecedoras inidôneas não se localizavam nos endereços apontados nas notas fiscais, não possuíam registros regulares nas repartições fiscais e não estavam autorizadas a confeccionar os talões de notas fiscais utilizados pela fiscalizada, restando com isso a própria inexistência das mesmas.

Ora, se a empresa inexistente ou não efetuou qualquer negócio com a autuada, é obvio que todas as operações a elas atribuídas são irreais, incluindo-se nesse rol os fornecimentos de material de construção e juros passivos sobre os supostos pagamentos, apropriados como custo/despesa. Daí impor-se a sua glosa, pois, segundo a legislação de regência, somente podem ser computados como custo ou despesas operacionais os dispêndios reais, devidamente comprovados.

A situação da contribuinte é agravada, ainda, quando não comprovada a efetiva transferência de recursos para as empresas questionadas e o registro contábil diferente do destino efetivo dos pagamentos realizados.

Assim, os valores apropriados como custos ou despesas operacionais, calcados em documentos falsos ou inidôneos, devem ser oferecidos à tributação, principalmente quando a empresa não se manifesta sobre as empresas questionadas e não logra apresentar provas de que agiu de boa-fé, mesmo sob intimação fiscal. "



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

10. Neste mesmo Termo, às fls. 24/25, a fiscalização relacionou o montante tributável, cujos valores são os seguintes:

Exercício de 1992 - Período-base 1991	Cr\$ 34.956.000,00
Exercício de 1993 - 1º semestre de 1992	Cr\$ 1.219.749.134,74
Exercício de 1993 - 2º semestre de 1992	Cr\$ 8.008.757.088,00
	<u>Cr\$ 119.355.257,42</u>
	Cr\$ 8.128.112.345,42
Exercício de 1994 - Período-base de 1993	Cr\$ 107.853.580,50

11. A fiscalização procedeu ainda à recomposição das contas do patrimônio líquido para efeito de correção monetária das demonstrações financeiras, tendo assim se manifestado (fls.25/26) a respeito desse procedimento:

"6. Distribuição Disfarçada de Lucros - Os cheques emitidos pela fiscalizada para pagamento das supostas aquisições de materiais de construção de pessoas jurídicas inexistentes/inidôneas, ou para pagamento de notas fiscais falsas, foram descontados ou sacados nas agências bancárias, evidenciando que seus valores deixaram de integrar o patrimônio da empresa, em benefício de terceiros.

As cópias frente-e-verso dos cheques, fornecidas pelo Banespa em atendimento à intimação fiscal, revelam que não foram destinados para as empresas citadas.

A legislação tributária vigente determina que a escrituração da empresa deve abranger todos os atos ou operações da atividade, ou que modifique ou possam vir a modificar a sua situação patrimonial, e que seja indicada a operação ou a causa que deu origem ao pagamento, individualizando os beneficiários.

No presente caso, a empresa efetuou a transferência de numerário para terceiros não identificados, utilizando-se de supostos pagamentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

de documentos ideologicamente falsos, presumindo-se a distribuição de lucros aos sócios e pessoas ligadas.

Assim, por força do disposto nos artigos 158 combinado com os artigos 364, inciso VII e 370, IV, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, no Decreto-lei nº 2064/83, no DL nº 2065/83, art. 8º e 20, inciso II e PN 24/83, na determinação do lucro real, no caso de distribuição disfarçada de lucros, deve ser deduzida dos lucros acumulados ou reservas de lucros, a importância distribuída, para efeito de correção monetária do patrimônio líquido.”

12. Os valores que foram excluídos do Patrimônio Líquido para efeito de correção monetária são os seguintes(fls. 26):

Exercício de 1992 - Período-base 1991	Cr\$ 34.956.000,00
Exercício de 1993 - 1º semestre de 1992	Cr\$ 969.749.134,74
Exercício de 1993 - 2º semestre de 1992	Cr\$ 3.758.757.088,00
	<u>Cr\$ 119.355.257,42</u>
	Cr\$ 3.878.112.345,42
Exercício de 1994 - Período-base de 1993	Cr\$ 80.933.580,50
Exercício de 1995 - Período-base de 1994	Cr\$ 31.420.000,00

13. A fiscalização apurou também diferença na correção monetária do balanço encerrado em 31/12/92 e 31/12/93, da conta lucros acumulados, em face da subtração da provisão do imposto de renda-pessoa jurídica, da contribuição social sobre o lucro, do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido e dos lucros distribuídos disfarçadamente, sobre os valores dos períodos-base de 1991, 1992 e 1993. Sobre este procedimento a fiscalização assim se manifestou:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

“Conforme determinam os artigos 189 e 187, da Lei nº 6.404/76 e Decreto-lei nº 1.598/77, do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto de renda. Assim, a constituição de provisão para o imposto de renda é obrigatória para todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

Decorre, daí, que pela constituição desta provisão haverá uma redução no montante do patrimônio líquido igual ao valor da provisão constituída e, em conseqüência, redução proporcional no valor da correção monetária a ser deduzida na apuração do resultado do exercício subsequente.

A mesma sorte gera a exclusão da Contribuição Social sobre o Lucro, do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido e da distribuição disfarçada de lucros.

Tendo ocorrido, durante os períodos-base de 1991 a 1993, as irregularidades descritas neste termo, que implicaram na redução do imposto a pagar daqueles exercícios, a empresa efetuou um provisionamento insuficiente para estes tributos, permanecendo uma diferença incorporada aos lucros acumulados transferidos para os exercícios de 1992 e 1993, gerando uma correção monetária a maior dessa conta, no encerramento de cada período-base.

Em face do exposto, necessário se faz ajustar o saldo devedor apurado na correção monetária sobre a parcela correspondente as provisões complementares dos tributos citados e da parcela de lucros distribuída disfarçadamente.”

14. Em resumo, em face da glosa dos valores correspondentes às notas fiscais inidôneas, a fiscalização, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, procedeu à recomposição do resultado contábil apurado pela empresa, recalculando a correção monetária das demonstrações financeiras, tendo em vista a hipótese de distribuição disfarçada de lucros e a constituição a menor do valor correspondente às provisões do imposto de renda da pessoa jurídica, da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

15. A contribuinte foi cientificada da exigência em 10/08/95, conforme assinatura aposta às fls. 02 a 04.

16. Os documentos que instruem a ação fiscal estão anexados aos autos às fls. 32/2417.

17. A contribuinte apresentou, em 8 de setembro de 1995, impugnação de fls. 1232/1257, aduzindo às seguintes razões de defesa:

- em relação à reconstituição da correção monetária dos balanços, entende que devam ser excluídos dos valores objeto da correção, aqueles relativos aos estoques de imóveis integrantes do ativo circulante da empresa, uma vez que o saldo credor proveniente não pode integrar o lucro real, por não se constituir em renda na acepção do art. 43 do Código Tributário Nacional;

- diz que somente se justifica a correção monetária dos bens integrantes do ativo permanente (arts. 183 da Lei nº 6.404/76 e 14 do Decreto-lei nº 1.598/77), não a dos bens do ativo realizável, que devem continuar avaliados pelo custo, uma vez que a diferença entre este e o valor de mercado é lucro potencial, que somente será realizado com o recebimento do preço de sua venda;

- a correção monetária de parte do realizável apenas das empresas imobiliárias ofende o princípio constitucional da isonomia (art. 150, II), porque somente estas empresas pagariam o imposto sobre o resultado dessa correção monetária;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

18. Em relação a glosa de custos e despesas operacionais, a contribuinte afirma:

“Conquanto não tenha elementos para contraditar as afirmações fiscais quanto à alegada inidoneidade de empresas com as quais transacionou, o certo é que ao fisco e somente a ele, detentor do Poder de Polícia, cabe averiguar do exercício regular da atividade das empresas. Do ponto de vista do direito privado, as transações colocadas sob suspeita pelo Fisco, não exibem nulidades, não servindo o descumprimento de deveres acessórios, requisito tipicamente de direito administrativo, como causa de nulidade de ato jurídico de direito privado. Não há que se confundir as conseqüências de descumprimento de deveres acessórios de índole administrativa com invalidade de atos negociais.

Por isso, a declaração de inidoneidade de empresas que atuam irregularmente do ponto de vista fiscal, não conduz necessariamente à invalidade de seus atos negociais.

Tanto isso é certo que o Fisco não se limitou a glosar as despesas embasado meramente nessa declaração de inidoneidade, mas procurou escudar-se na alegação de falta de efetiva transferência do numerário para o patrimônio da fornecedora, para o que louvou-se em cópias carbonadas de cheques para concluir que os pagamentos não foram destinados aos fornecedores, tendo inclusive “intimado” agências bancárias para que apresentassem as cópias de frente-e-verso dos cheques respectivos.

E, porque, essas agências não atenderam as intimações, escudadas na garantia constitucional do sigilo bancário, o Fisco, ao invés de pedir judicialmente a quebra do sigilo preferiu, comodamente, supor a incorrência de incorporação dos valores ao patrimônio das fornecedoras.

Bem se vê a inconcludência da “prova” em que se alicerça o lançamento tributário, cuja suposição acima, aliás, cede ante as provas anexas, demonstrativas daquela transferência de renda entre a impugnante e terceiros, que protesta desde já pela juntada a estes autos de outros documentos comprobatórios da efetividade das transações tidas, por suposição, como irrealis.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

Quanto às provas fornecidas pelo Banco do Estado de São Paulo S/A., a sua nulidade é patente, porque obtidas em flagrante desrespeito ao artigo 5º, inciso X, da Constituição Federal, como aliás é entendimento consagrado pela jurisprudência:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO - SIGILO BANCÁRIO - QUEBRA - IMPOSSIBILIDADE. EMENTA: Tributário. Sigilo bancário. Quebra com base em procedimento administrativo-fiscal Impossibilidade - (Recurso Especial n. 37.566-5/RS, 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça. Rel. Min. Demócrito Reinaldo)."

19. Em relação aos lançamentos reflexos, a contribuinte questionou a constitucionalidade do imposto de renda na fonte calculado com fulcro no art. 35 da Lei nº 7.713/88, fundamentando sua discordância com base no julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058-1 pelo Supremo Tribunal Federal. Em relação à exigência da contribuição social sobre o lucro faz menção às razões de defesa apresentadas contra a exigência principal, referente ao imposto de renda da pessoa jurídica.

20. A decisão de fls. 2544/2558, pela qual a autoridade de primeira instância julgou procedente a ação fiscal, está assim ementada:

"ASSUNTO - Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - NOTAS FISCAIS DE EMPRESAS INIDÔNEAS OU INEXISTENTES - Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas inexistentes ou com situação irregular, devem ser tributados. Demonstrado que o contribuinte utilizou, largamente notas fiscais falsamente atribuídas a empresas nesta situação, com evidente intuito de fraude, procede a tributação dos valores e a multa agravada de 300%

ASSUNTO: Imposto de Renda Retido na Fonte

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro

DECORRÊNCIA - mantida a exigência do IRPJ, onde se constatou a contabilização indevida de custos e despesas operacionais, pela utilização de notas fiscais inidôneas, são igualmente exigíveis a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

Contribuição Social e o Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido. "

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

* Trata-se de analisar irregularidades apuradas em ação fiscal junto à interessada, configuradas por glosa de custos e despesas operacionais, nos períodos-base de 1991, 1º e 2º semestres de 1992 e ano-calendário de 1993.

Preliminarmente, cabe ressaltar que o recurso apresentado é de caráter meramente protelatório, haja vista que a empresa utilizou a maior parte de sua impugnação para discutir a correção monetária dos imóveis em estoque, que não é objeto do litígio e tanto os argumentos apresentados nesta área, quanto os relativos às glosas decorrentes da utilização de documentos fiscais inidôneos, mostraram-se insuficientes para que a impugnação atingisse os fins colimados.

Não cabe, neste processo, a discussão a respeito de suposta ilegalidade da exigência da correção monetária dos valores dos imóveis em estoque, constantes do Ativo Circulante da empresa e da tributação do resultado apurado, por pretensa ofensa ao artigo 43 do CTN. Caso a impugnante, que, atendendo ao disposto na legislação, agiu corretamente ao proceder à correção daqueles valores, entendesse posteriormente que não deveria tê-los oferecido à tributação, o procedimento adequado seria a solicitação de retificação de suas declarações de rendimentos, nos prazos hábeis. Ela entretanto assim não procedeu.

Inobstante e só para argumentar, a tese da impugnante não pode prosperar, não apenas por absoluta ausência de base legal, como também pela conclusão incorreta de que a correção monetária daqueles bens é tributada antes de sua realização.

O artigo 4º da Lei nº 7.799/89, em seu inciso "b", determinava a correção das contas representativas do custo dos imóveis não classificados no Ativo Permanente.

O artigo 20 do mesmo texto legal estabelecia que o saldo credor da conta de correção monetária seria computado na determinação do Lucro Real, mas reservava ao contribuinte a opção de diferir a tributação do lucro inflacionário não realizado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

Essa opção derruba por terra toda a argumentação da impugnante, pois permite se oferecer à tributação o ganho decorrente das alterações no valor da moeda, apenas por ocasião da venda do imóvel, ou seja, somente no momento da aquisição da disponibilidade financeira.

Quanto às glosas de custos e/ou despesas operacionais, em virtude da utilização de documentário fiscal inidôneo, os autuantes detalharam os procedimentos fiscais e as irregularidades encontradas no Termo de Constatação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 20/30. Anexaram aos autos farta documentação (fls.32 a 2.417), comprobatória das irregularidades apuradas e fruto de exaustivo trabalho de campo, na busca de apurar a verdade material dos fatos.

De acordo com aquele Termo, na ação fiscal realizada, os autuantes encontraram na empresa grande volume de notas fiscais inidôneas, de onze empresas diferentes, sendo que algumas destas notas fiscais originaram os Autos de Infração nºs 292559 e 292560, lavrados pela fiscalização estadual, o Inquérito Policial nº IPI 8-0211/92, da Delegacia de Polícia de Presidente Prudente e o processo nº 93.0100319-8, da 3a. VF/SP.

Assim, por apresentarem indícios suspeitos, tais como: semelhança de impressão gráfica; numeração seqüencial das notas fiscais; valores das notas; emissão de notas fiscais e faturas à vista, com pagamento posterior, foram glosadas notas fiscais das seguintes empresas:

1. Amapá Indústria e Comércio de Madeiras Ltda., empresa inexistente (doctos. fls. 226/52);
2. Construtora Empreiteira Monsalves Ltda., empresa inexistente (doctos. fls. 253/336);
3. Itapema Madeiras Ltda., empresa inidônea (doctos fls. 337/546);
4. J.Garcia Materiais para Construções Ltda., empresa inidônea (doctos. fls. 547/735);
5. Lourenço e Carrafa Ltda. - ME, empresa inidônea (doctos. fls. 736/1.020);



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

6. Madeiras Cananéia Ltda., empresa inidônea (doctos fls. 1.021/1.049);
7. Madeshopping Madeiras Ltda., empresa inidônea (doctos. fls. 1.050/1.128);
8. Madeiras Mademax Ltda., empresa inexistente (doctos fls. 1.129/1.228);
9. Mucci, Bacheга & Cia Ltda., empresa idônea, documentação falsa (fls. 1.229/1.455);
10. Plas-Flex do Brasil Com. Ltda., empresa inidônea (doctos. fls. 1.456/1.551); e
11. Schmitz Lagam Com. Mat. Construção Ltda., empresa inidônea (docts. fls. 1.552/2.012).

Para concluir pela inidoneidade da documentação relacionada, os autuantes verificaram a situação daquelas empresas na Secretaria da Receita Federal e nas Secretarias da Fazenda Estaduais, além de efetuarem diligências nos endereços constantes de seus domicílios fiscais e, ainda, das gráficas que teriam confeccionado as notas fiscais.

Além disso tentaram junto à fiscalizada e às instituições bancárias, ter acesso aos extratos das contas da empresa, bem como às cópias xerox dos cheques supostamente utilizados para os pagamentos àquelas empresa, esbarrando com o desinteresse da atuada em apresentá-los, de um lado e com o malfadado sigilo bancário, de outro.

Constatada e comprovada a inidoneidade ou inexistência das empresas que, supostamente emitiram as notas fiscais glosadas, caberia à empresa demonstrar que os serviços foram efetivamente prestados, ou as mercadorias foram realmente adquiridas e, ainda, comprovar o seu efetivo pagamento.

A empresa porém, além de não fazê-lo, criticou os autuantes por não terem solicitado judicialmente a quebra do sigilo bancário. Ora, não fossem as operações fraudulentas, bastaria à empresa abrir suas contas bancárias à fiscalização, para que fossem verificadas



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

adequadamente aquelas transações. Não houvesse interesses escusos a esconder, não haveria necessidade da empresa escudar-se no sigilo bancário para não permitir a análise de suas contas correntes nas instituições financeiras.

Quando a instituição financeira, no caso o Banco do Estado de São Paulo S/A, apresentou as cópias xerox dos cheques solicitados, verificou-se que a empresa deu destinação diversa da contabilizada aos valores sacados. Os cheques nºs 112152 e 492212 (fls.478/80), emitidos em março de 1992, em valores de Cr\$ 1.917.934,00 e Cr\$ 1.071.000,00, respectivamente, e em cujas cópias (fls. 477/9) constavam como pagamento à empresa Itapema Madeiras Ltda., foram, na realidade, emitidos nominalmente à própria autuada e à empresa J.B. Andrade & Cia Ltda.

Como as cópias dos cheques, que servem de base aos registros contábeis e fiscais, devem espelhar, necessariamente, o constante dos originais, tais fatos demonstram que a empresa agiu fraudulentamente ao "calçar" aquelas cópias e inserir nelas destinação diversa da efetiva, aos cheques emitidos.

Flagrada em procedimentos que denotam o evidente intuito de fraude, a empresa, ao invés de tentar provar sua inocência, preferiu protestar contra a forma em que foram obtidas as provas, com uma alegação, improcedente, de suposto desrespeito ao artigo 5º, inciso X, da Constituição federal.

Tentou, dessa forma, inverter a situação e colocar o fisco como vilão da história, quando, na realidade não é bem assim e não por acaso juntou-se aos autos uma gama enorme de documento comprobatórios das contrafações praticadas pela impugnante.

Não procede a argumentação de que a quebra do sigilo bancário viola os direitos e garantias individuais, uma vez que os autuantes estão obrigados ao sigilo fiscal, conforme disposto nos artigos 201 a 202 da Lei nº 5.844/43, consubstanciados nos artigos 1.029 a 1.030 RIR/94.

Da análise das provas extrai-se a certeza de que a fiscalização agiu estritamente na preservação dos interesses da Fazenda Nacional.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

Porém, antes de analisar as provas documentais anexadas aos autos, é importante ressaltar a natureza das irregularidades praticadas pela atuada.

Para a existência de notas fiscais "frias" em uma empresa, normalmente, é celebrado um acordo, ou melhor, um "conluio" entre a adquirente e a emitente da documentação inidônea.

Segundo o Aurélio, a palavra "conluio", do latim colludiu, significa uma combinação entre duas ou mais pessoas para lesar outrem. É sinônimo de maquinação, trama, conspiração.

Rui Barbosa Nogueira classifica as infrações fiscais em objetiva e subjetivas. As infrações fiscais objetivas são aquelas em que o agente ou responsável não teve culpa nem intenção de praticar o ato e, no entanto, é responsabilizado formalmente pela lei.

Para as infrações subjetivas admite duas categorias: as culposas e as dolosas. A primeira ocorre quando o infrator, embora sem intenção, agiu ou se omitiu por negligência, imprudência ou imperícia, sendo portanto culpado.

As infrações dolosas são aquelas nas quais "o infrator age deliberadamente contra a lei, com intenção de conseguir o evento. Dentre as infrações dolosas mais típicas, previstas na legislação, estão as figuras da sonegação, fraude e conluio". (Rui Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 3ª Edição, fls. 164/166).

Tais figuras estão descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 16 de julho de 1964 (DOU de 30/11/64):
(...)

Caracterizadas as infrações subjetivas dolosas praticadas pela atuada em conluio com as supostas emitentes das notas fiscais inidôneas, cumpre analisar a documentação carreada aos autos.

Das onze empresas cuja documentação foi considerada inidônea e glosada pelos autuantes, a impugnante tentou demonstrar pagamentos realizados a apenas cinco delas: Lourenço e Carrafa Ltda.; Mucci Bachega & Cia LTda.; J. Garcia Materiais para Construção Ltda.; Madeshopping Madeiras Ltda.; e Construtora e Empreiteira Monsalves Ltda.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

Com relação à empresa Lourenço e Carrafa Ltda. - ME, a empresa trouxe aos autos cópias xerox de três cheques, de nºs 005678, 005681 e 005679, emitidos contra a Caixa Econômica Federal, em 30 de junho de 1992, em montantes de Cr\$ 15.030.000,00, Cr\$ 5.370.000,00 e Cr\$ 16.470.000,00, respectivamente.

Os dois primeiros cheques foram utilizados, supostamente, para pagamento das notas fiscais de nºs 1.128 e 1129, emitidas na mesma data e em valores idênticos aos dos cheques. O terceiro, conforme recibo de fls. 2.438, para quitas as 25 notas fiscais nele relacionadas, emitidas ao longo do mês de junho daquele ano.

Ocorre que os cheques, apesar de terem sido emitidos nominais àquela empresa, foram endossados e depositados em outros bancos, sendo que as assinaturas que constam dos endossos e do recibo não conferem entre si, nem com as dos sócios da empresa, constante dos documentos de fls. 767/777.

Além dessas notas, foram glosadas as de nºs 947, 1.031, 1.463 e 1.464, nos valores de Cr\$ 12.000.000,00, Cr\$ 50.000.000,00, Cr\$ 1.900.000,00 e Cr\$ 30.000.000,00, respectivamente, emitidas em junho, agosto e setembro daquele ano. No demonstrativo de fls. 738 consta que a primeira e a última nota teriam sido pagas em dinheiro e as outras duas em cheques da Caixa Econômica Federal.

Além de ser estranho operações de tal vulto e numa empresa do porte da autuada serem pagas em dinheiro, a empresa não apresentou os cheques referentes às demais supostas aquisições.

Nas verificações efetuadas pelos autuantes, constatou-se que a empresa Lourenço e Carrafa Ltda. ME, estava inscrita no C.G.C. sob o nº 56.388.929/0001-94, mas que este encontra-se



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

suspensão, desde 31/12/88, por omissão na entrega da declaração de rendimentos desde o ano-base de 1988 (fls.759).

Sua inscrição na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, de nº 502.004.806.118 encontra-se bloqueada, em razão de processo de inidoneidade promovido pelo fisco estadual (fls.767/796), que apurou, inclusive, a existência de talonários "paralelos", com características gráficas totalmente diferentes dos legalmente utilizados (fls.826).

No processo do fisco estadual, que teve que se utilizar até da Polícia Civil para tomar os depoimentos necessários, constatou-se que houve um verdadeiro "derrame" de notas fiscais falsas atribuídas àquele empresa, e chegou-se à conclusão de que todo documento fiscal em nome de Lourenço e Carrafa Ltda. ME, cuja impressão foi atribuída à gráfica Haras Ltda., é inidôneo.

Isto porque não existe qualquer contribuinte inscrito na Receita Federal com tal razão social, nem o nº 48.437.572/0001-36, consignado como sendo o CGC daquela gráfica, consta do Cadastro Geral de Contribuintes.

Ora, como todas as notas fiscais flosadas trazem indicações no seu rodapé de que teriam sido confeccionadas pela gráfica "inexistente" e, à vista das demais irregularidades levantadas pelos autuantes e pelo fisco estadual, é de se concluir pela correção do procedimento dos autuantes de glosar as notas fiscais inidôneas.

Com relação à empresa Mucci, Bachega & Cia Ltda., a empresa apresentou três cheques nominiais (fls.2.451/9), supostamente para pagamento das notas fiscais de nºs 2.554, 2.664 e 2.619, emitidas com datas de 01, 03 e 30/12/92, em valores de Cr\$ 54.800.000,00, Cr\$ 54.000.000,00 e Cr\$ 53.720.000,00, respectivamente.

Tais cheques também apresentam endosso em seu verso e, aparentemente, foram sacados na Agência do Banco Noroeste em Araçatuba. A exemplo da empresa anterior, as assinaturas constantes dos endossos não conferem com as dos representantes legais da empresa, constantes dos documentos de fls. 1.412, verso, 1.413, 1.414, 1.417 e 1.418.

Além disso, foram glosadas 66 (sessenta e seis) notas fiscais, numeradas seqüencialmente, nºs 2554/2627, emitidas no mês de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

dezembro de 1992, num montante global de Cr\$ 3.356.298.288,00 e a autuada apresentou cheques que supostamente corresponderam ao pagamento de apenas 3 (três) dessas notas fiscais.

Na diligência efetuada junto à empresa (Termo de fls. 1.412), os autuantes verificaram que:

1. a receita bruta de vendas de mercadorias, no mês de dezembro de 1992, foi de Cr\$ 98.187.648,56, não comportando o valor das compras alegado pela autuada, Cr\$ 3.356.298.288,00;
2. as notas fiscais de nºs 2.551 a 2.650, da série B-1, foram emitidas no período de 02/09/89 a 04/01/90, não figurando a autuada como destinatária das mercadorias;
3. as gráficas que confeccionaram as notas fiscais da empresa não correspondem à que consta das notas fiscais glosadas.

Os autuantes trouxeram aos autos (fls. 1.414/1.453), cópias xerox dos Livros Diário, Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, Registro de Saídas e Registro de Duplicatas, além das notas fiscais mencionadas, que comprovam que as notas fiscais glosadas não foram emitidas pela empresa Mucci, Bachega & Cia Ltda.

Em expediente datado de 12/09/94 (fls.1.413), o representante legal da empresa, Sr. Fernandes Bachega Filho, afirmou que "no mês de dezembro de 1992, especificamente, não efetuamos qualquer transação(sic) comercial com a citada empresa, sendo que ignoramos os fatos ocorridos com a emissão de notas fiscais, faturas, qualquer tipo de recebimento, inclusive desconhecemos a existência desta empresa e seus proprietários".

Através do ofício PF-664-6-00995 (fls. 1.455), o Chefe do Posto Fiscal Estadual de Sertãozinho informou que não existe no prontuário da empresa Mucci, Bachega & Cia Ltda., a Autorização para Impressão de Documentos Fiscais-AIDF de nº 2034, que consta nas notas fiscais glosadas.

Por todos os elementos anexados ao processo, verifica-se estar correta a postura dos autuantes em glosar as referidas notas fiscais por serem inidôneas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

Com relação à empresa J. Garcia Materiais para Construção Ltda., a empresa apresentou cinco cheques, datados de julho de 1993, supostamente utilizados para pagamento das notas fiscais de nºs 1106, 1108, 1123, 1125 e 1143 (fls. 2460/2474), emitidas no mês de maio de 1993, em valores de Cr\$ 50.000.000,00, Cr\$ 30.000.000,00, Cr\$ 60.000.000,00, Cr\$ 100.000.000,00 e Cr\$ 25.000.000,00/

Tais cheques também apresentam endosso em seu verso e, aparentemente, foram sacados na Agência do Banco Noroeste em Araçatuba. A exemplo das empresas anteriores, as assinaturas constantes dos endossos não conferem com as do representante legal da empresa, constantes dos documentos de fls. 695, verso e 696.

Em diligência no domicílio fiscal da empresa os autuantes constataram que, naquele endereço, existe um imóvel residencial e que ali nunca existiu um depósito de materiais para construção.

Em depoimento tomado a termo (fls. 695) o responsável pela empresa, Sr. José Geraldo Pereira da Silva, informou aos autuantes que:

1. constituída em meados de 1991, a empresa não chegou a ser aberta e nem adquiriu qualquer mercadoria para revenda;
2. não emitiu qualquer nota fiscal de venda de mercadoria desde a abertura até aquela data;
3. confeccionou apenas 3 (três) talonários de notas fiscais, de nºs 001 a 150, que não foram utilizados e que, deste modo, não poderia ter emitidos as notas fiscais glosadas, de nºs 651 a 687);
4. nunca teve relações comerciais com a empresa PILOTIS e que jamais recebeu qualquer valor da mesma a título de fornecimento de materiais para construção, não sabendo a forma pela qual aquela pessoa jurídica obteve os dados de sua empresa para constar em notas fiscais que nunca emitiu.

Os autuantes trouxeram aos autos (fls. 696/735), cópias xerox dos Livros Registro de Inventário, Registro de Apuração do ICM, Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências e Registro de Saídas, além das notas fiscais de nºs 001, 050, 051 e 100,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

todos em branco, que comprovam que as notas fiscais glosadas não foram emitidas pela empresa J. Garcia Materiais para Construção Ltda.

Em relação à empresa Madeshopping Madeiras Ltda., a empresa apresentou quatro cheques, datados de março e maio de 1993, supostamente utilizados para pagamento das notas fiscais de nºs 1002, 1010, 1024 e 1036 (fls.2475/2486), emitidas no mês de dezembro de 1992, as três primeiras em valores de Cr\$ 70.000.000,00, cada uma e a última no valor de Cr\$ 71.200.000,00.

Tais cheques também apresentam endosso em seu verso e, aparentemente, foram sacados na Agência do Banco Noroeste em Araçatuba. A exemplo das empresas anteriores, as assinaturas constantes dos endossos, embora semelhantes, não conferem com as da representante legal da empresa, constantes do documento de fls. 1125, verso.

Além disso, foram glosadas 21 (vinte e uma) notas fiscais, no ano-base de 1992, num montante de Cr\$ 1.343.440.000,00 e 9 (nove) notas fiscais, no ano-base de 1993, num valor global de Cr\$ 825.000.000,00 e a autuada apresentou cheques que supostamente corresponderam ao pagamento de apenas 4 (quatro) dessas notas fiscais.

Em diligência no domicílio fiscal da empresa os autuantes constataram que, naquele endereço, existe uma vila, com cinco imóveis residenciais antigos, construídas a mais de vinte anos e que ali nunca existiu um depósito de materiais para construção.

Nas verificações efetuadas pelos autuantes, constatou-se que a empresa estava inscrita no C.G.C. sob o nº 56.647.092/0001-50, mas que este encontra-se suspenso, desde 31/12/88, por omissão na entrega da declaração de rendimentos desde o ano-base de 1988 (fls. 1114).

Sua inscrição na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, de nº 582.211.645 foi cancelada, em razão do estabelecimento se encontrar com as atividades encerradas desde 30/06/87 (fls. 1123).

Face às evidências inequívocas de que as notas fiscais são inidôneas, estão corretas as glosas efetuadas pelos autuantes.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

Finalmente, quanto à Construtora e Empreiteira Monsalves Ltda., a impugnante apresentou cinco cheques, emitidos entre os dias 15 de março e 19 de abril de 1993, supostamente utilizados nos pagamentos das notas fiscais de nºs 1654, 1655, 1664, 1668 e 1680 (fls. 2487/2501), emitidas no mês de dezembro de 1992, em valores de Cr\$ 25.440.000,00, Cr\$ 25.650.000,00, 25.440.000,00, Cr\$ 15.525.000,00 e Cr\$ 70.180.000,00, respectivamente.

Todos os cheques foram endossados e, aparentemente, sacados nas agências do Banco Noroeste e da Caixa Econômica Federal, em Araçatuba.

Ocorre que foram glosadas 20 (vinte) notas fiscais, no ano-base de 1992, no montante de Cr\$ 1.156.560.000,00 e 10 notas fiscais no ano-calendário de 1993, num valor global de Cr\$ 800.000.000,00 (fls. 253/315) e a empresa apresentou cheques que, supostamente, corresponderam ao pagamento de apenas 5 (cinco) dessas notas fiscais.

Nas verificações efetuadas pelos autuantes, constatou-se que a empresa estava inscrita no C.G.C. sob o nº 51.810.851/0001-30, mas que este encontra-se suspenso, desde 31/12/88, por omissão na entrega da declaração de rendimentos desde o ano-base de 1988, o mesmo ocorrendo com o C.P.F. do sócio responsável, Sr. Reinaldo César Barbosa (fls. 316/7).

A inscrição na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, de nº 582.113.450.117, constante das notas fiscais glosadas, inexistente, conforme se pode verificar pelo expediente de fls. 335.

No endereço declarado pela empresa como seu domicílio fiscal funciona, desde 1989, a empresa Magtec-Com. Imp. e Exp. de Máquinas e Ferramentas Ltda., C.G.C. nº 47.987.938/0001-00, conforme Relatório de Diligência Fiscal de fls. 320 e documentos de fls. 321 a 326.

O responsável pela empresa declarou não conhecer a Construtora e Empreiteira Monsalves Ltda., nem o seu sócio-proprietário e que nunca existiu nas imediações qualquer estabelecimento com aquela razão social e ramo de atividade.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

Também neste caso, face às incontestáveis provas da inidoneidade das notas fiscais em exame, está correta a glosa efetuada.

É importante ressaltar que o fato da empresa ter emitido cheques nominais para as supostas fornecedoras não prova, em princípio, a real destinação do numerário. O endosso no verso do cheque o transforma novamente em uma ordem de pagamento à vista, podendo ser sacado ou depositado por qualquer outro beneficiário.

Se houve realmente conluio entre a autuada e as supostas fornecedoras, para a aquisição de notas fiscais "frias", como sinaliza a farta documentação trazida ao processo pelos autuantes, muito mais tranqüilo ainda seria se obter o endosso naqueles cheques. Isso se as assinaturas do endosso forem efetivamente daquelas empresas. Em alguns casos, como demonstrado acima, as assinaturas constantes dos versos dos cheques não conferem com as dos responsáveis pelas empresas.

E, mesmo que caracterizado o pagamento, ainda assim, em razão da inidoneidade ou da inexistência das supostas fornecedoras e não comprovada adequadamente a prestação do serviço ou a efetiva entrega das mercadorias, prevalece a glosa efetuada.

Nesse sentido caminha a jurisprudência administrativa, conforme se pode verificar pelos Acórdãos abaixo, do 1º Conselho de Contribuintes:
(...)

É importante ressaltar, ainda, que a impugnante deixou de contestar e não trouxe aos autos quaisquer elementos referentes às notas fiscais glosadas das empresas Amapá Indústria e Comércio de Madeiras Ltda., empresa inexistente (doctos. fls. 226/52); Itapema Madeiras Ltda., empresa inidônea (doctos. fls. 337/546); Madeiras Cananéia Ltda., empresa inidônea (doctos. fls. 1.021/1.049); Madeiras Mademax Ltda., empresa inexistente (doctos. fls. 1.129/1.228); Plas-Flex do Brasil Com. Ltda., empresa inidônea (doctos. fls. 1.456/1.551); e Schmitz Lagam Com. Mat. Construção Ltda., empresa inidônea (doctos. fls. 1.552/2.012).
(...)

Considerando que o sujeito passivo absteve-se de trazer aos autos qualquer motivo de fato ou de direito relevante capaz de alterar os lançamentos, bem como que restaram materialmente comprovados o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

descumprimento de obrigação ex lege, há que se considerar procedente a ação fiscal. "

22. Cientificada do teor da Decisão em 18/10/96 (AR às fls. 2561), a contribuinte apresentou o recurso de fls. 2562/2582, protocolado em 18/11/96, tempestivamente, portanto, contestando os argumentos contidos na decisão recorrida, nos seguintes termos, em síntese:

" Cuida-se na hipótese, de lançamento tributário por onde se exige o recolhimento de IRPJ, dos primeiro e segundo semestre dos períodos-base de 1991 e 1992 e de 1993, devidos em função da impugnação fiscal de despesas e custos operacionais, por inidoneidade ou existência de empresas emitentes de documentos fiscais que consubstanciam os aludidos custos e ou despesas, e, em razão disto, a fiscalização procedeu a recomposição do lucro líquido e do lucro real dos períodos-base acima referidos, caracterizando os valores também como lucros distribuídos disfarçadamente e adequação do Patrimônio Líquido e sua correção monetária, concluindo em relação a esta última, pela necessidade de ajuste do saldo devedor correspondente a balanços encerrados em 31.12.92 e 31.12.93.

(...)

3. A decisão recorrida é nula. É flagrante o cerceio havido no julgamento em pauta, quando recusou-se a apreciar e discutir a correção monetária dos imóveis em estoque, eis que, a matéria é de fulcral importância à defesa e perfeitamente integrante do litígio, porque recompõe o lucro líquido e conseqüentemente o Lucro Real, que é a base de cálculo do Auto de Infração questionado.

O inconcebível é a simplista acomodação em alegar que a impugnação é meramente protelatória e julgar de forma parcial, atentando-se apenas para os fatos de interesse da autuação, esquecendo que, ao recompor o Lucro Líquido, o Lucro Real e o Patrimônio Líquido, altera-se profundamente a base de cálculo e conseqüentemente o Auto de Infração.

Desta forma, foi cerceada a plenitude de defesa do contribuinte assegurada pela Constituição Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

Contudo, inobstante a autoridade e a infesta força que procura a decisão recorrida dar em seus considerandos, verifica-se que a reforma é necessária, uma vez evidenciada que não existiu nenhuma seriedade no julgamento, com total parcialidade que em nenhum instante atingiu o objetivo do pedido.

5. Assim, a correção monetária dos imóveis em estoque, por alterar a base de cálculo do imposto questionado e conseqüentemente o auto de infração, deve ser apreciada neste processo, no que reitera-se integralmente os argumentos da impugnação, porque, o saldo credor da conta de correção monetária dos bens do ativo, representados pelo estoque de imóveis destinados à venda, não constitui renda na acepção dos artigos 153, III, da Constituição e 43 do CTN, sendo inconstitucionais - para os efeitos do imposto de renda - os artigos 4º, 20 e 21 da Lei 7.799/89.

Ou seja, o saldo credor da conta correção monetária do estoque de imóveis destinados à venda, não constitui um acréscimo patrimonial novo, líquido e disponível, que é o que caracteriza "renda" nos termos da Constituição Federal."

23. Após transcrever os arts. 153 da Constituição Federal, 43 do Código Tributário Nacional e 4º, 20 e 21 da Lei nº 7.799/89, a contribuinte argumentou:

"O cotêjo das disposições atinentes ao imposto de renda (arts. 153, III, da CF e 43, do CTN) com os da lei federal citada (arts. 4º, 20 e 21 da lei 7799/89), revela que o saldo credor da conta de correção monetária do estoque de imóveis (ativo realizável) não configura RENDA e, conseqüentemente, não pode ser incluído na base de cálculo do imposto, enquanto não alienados os referidos imóveis, porque só na sua alienação e recebimento do valor correspondente ocorrerá a aquisição da disponibilidade de riqueza nova e líquida e isso se não se apurar prejuízo em balanço."

24. De modo a reforçar sua linha de argumentação, a contribuinte transcreve ementas de decisões proferidas pelo Tribunal Regional Federal, bem como textos doutrinários da lavra dos i. tributaristas: Roque Carrazza, Alcides Jorge Costa e José Luiz Bulhões Pedreira.

josefa 20/07/98



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

25. Em relação à glosa das despesas/custos operacionais, a contribuinte ratifica integralmente o teor da impugnação, principalmente no tocante às provas obtidas junto ao Banco do Estado de São Paulo S/A., tendo em vista entender ter havido flagrante desrespeito ao art. 5º, inciso X, da Constituição Federal.

26. A contribuinte insurgiu-se ainda contra a exigência do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido.

27. Às fls. 2584/2595, o Procurador da Fazenda Nacional propugnou pela manutenção da decisão recorrida, tendo se reportado às razões de decidir de fls. 2547/2558, bem como às razões contida em cópia de sentença judicial anexada aos autos.

É o Relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

V O T O

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.

Inicialmente, temos que delimitar a matéria litigiosa a ser apreciada nesta fase recursal.

Como visto do relato efetuado, o fato que deu origem à exigência fiscal foi a majoração indevida do resultado dos períodos fiscalizados, em razão da utilização de documentos fiscais inidôneos.

Constatado este fato, a fiscalização adotou o seguinte procedimento, para efeito de determinação do imposto de renda devido e demais tributos reflexos:

a) - glosa das despesas relativas às notas fiscais consideradas inidôneas;

b) - glosa da correção monetária das contas do Patrimônio Líquido (Lucros Acumulados), correspondente aos valores das notas fiscais inidôneas, por entender a fiscalização ter ocorrido a hipótese tipificadora de distribuição disfarçada de lucros;

c) - glosa da correção monetária das contas do Patrimônio Líquido (Lucros Acumulados), em razão da subtração dos valores correspondentes às



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

provisões do imposto de renda da pessoa jurídica, da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido.

A apuração dos tributos devidos, evidentemente, pressupõe a recomposição da base tributável. Ressalte-se não havermos autos qualquer informação acerca de outro procedimento, além dos retromencionados, que tenha sido adotado pela fiscalização.

Assim, não vejo como discutir nesses autos a questão relativa à correção monetária dos imóveis em estoque, levantada pela contribuinte, nas peças impugnatória e recursal, de forma insistente, como sendo de fundamental importância para sua defesa.

A impugnação deve ater-se, fundamentalmente, à possível ilegalidade do lançamento, demonstrando que os fatos considerados pelo fisco como motivadores do lançamento não se subsumem à hipótese legal ou, então, apresentando elementos de prova, hábeis e idôneos, de forma a afastar a tributação.

Não há, portanto, que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Cabe lembrar ainda que a lavratura do Auto de Infração foi efetuada em consonância com as normas que regem a matéria, ou seja, as normas contidas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Os fatos ensejadores do lançamento estão perfeitamente caracterizados no Termo de Constatação e Encerramento de Ação Fiscal - fls. 20/30. Constam dos autos também o enquadramento legal que sustenta o lançamento. Temos, portanto, que todos os elementos necessários e obrigatórios à formalização do crédito tributário estão presentes nestes autos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

DO MÉRITO

Como visto neste Voto, a exigência fiscal decorre da glosa de custos e despesas não comprovadas, tendo em vista a utilização de notas fiscais inidôneas. Sobre o crédito apurado aplicou-se multa agravada de 300%.

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

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).

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

§ 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 nº 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 nº 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 nº CSRF nº 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

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 a contribuinte, ora recorrente, utilizou-se de notas fiscais "frias", para majorar seus custos e/ou despesas. Este fato está perfeitamente identificado no Termo de Constatação e Encerramento de Ação Fiscal.

Não há comprovação nos autos da efetividade dos custos correspondentes a tais documentos fiscais ou da veracidade das operações. Ademais, constatou-se divergências entre as cópias de controle de cheques emitidos e as cópias originais.

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.

Em face das evidências apresentadas pela fiscalização, os documentos mencionados no Termo de Constatação e Encerramento de Ação Fiscal, por representarem indícios veementes de falsidade ou inexatidão, tendo em vista a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

inexistência das empresas emitentes ou a sua desativação, aliados à falta de esclarecimentos convincentes acerca do efetivo ingresso das mercadorias e dos pagamentos efetuados através dos cheques, 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, 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.

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 ao emitente da nota fiscal - 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

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. "

Por fim, quanto à alegação de nulidade das provas obtidas junto ao Banco do Estado de São Paulo S/A, por desrespeito, segundo a recorrente, ao disposto no art. 5º, X, da Constituição Federal, entendo ser a mesma improcedente, uma vez que a fiscalização agiu nos estritos termos da legislação tributária (Art. 197 do Código Tributário Nacional). Ademais, a glosa de custos ocorreu em razão de vários indícios de irregularidades, e não, com base exclusivamente, em tais documentos.

Saliente-se, aliás, que esse Conselho de Contribuintes, manifestando-se sobre o assunto, decidiu através do Acórdão nº 102-41.370, de 19 de março de 1997, que:

"IRPF - PRELIMINAR - SIGILO BANCÁRIO - O sigilo garantido pela Constituição Federal de 1988, artigo 5º inciso XII diz respeito às comunicações de dado, de computador a computador, entre o cliente e a instituição financeira, não se estendendo a arquivos de operações já realizadas. Mediante intimação escrita, os bancos, casas bancárias,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

Caixas Econômicas e demais Instituições Financeiras, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros (Lei nº 5.172/66, art. 197)"

É de se manter, portanto, a exigência relativa a este item.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

Como decorrência da glosa de custos/despesas, suportados por documentação inidônea, o fisco procedeu, também, a glosa da correção monetária das contas do Patrimônio Líquido, proporcionalmente, àqueles valores registrados como custos/despesas, por entender ter havido distribuição disfarçada de lucros.

O fundamento legal para tal procedimento foram os arts. 367, inciso VII e 370, IV, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, com as modificações introduzidas pelo Decreto-lei nº 2.065/83, que estão assim redigidos, com as adaptações necessárias em razão da legislação superveniente:

"Art. 367 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 60, e Decreto-lei nº 2.065/83, art. 20, inciso II):

(...)

VII - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

(...)

Art. 370 - Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 62, e Decreto-lei nº 2.065/83, art. 20, incisos VII e VIII):

(...)

IV - no caso do item V do artigo 367, a importância mutuada em negócio que não satisfaça às condições do § 1º do mesmo artigo será,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

para efeito de correção monetária do patrimônio líquido, deduzida dos lucros acumulados ou reservas de lucros, exceto a legal. *

Pela simples leitura dos dispositivos acima transcritos, vê-se que o fato - glosa de despesas suportadas por documentação inidônea - não se subsume à hipótese legal, indicada no Auto de Infração, tipificadora da presunção de distribuição disfarçada de lucros.

Com efeito, verifica-se que a norma legal que autoriza a glosa da correção monetária relativa às contas de lucros acumulados ou reservar de lucros, só tem aplicação quando constatada a ocorrência de operações de mútuo entre a pessoa jurídica e a pessoa ligada - sócio ou acionista, por exemplo.

Improcede, assim, a tributação sobre tais valores, dada a ausência de disposição legal, tipificando a infração, a que se refere estes autos, como hipótese de distribuição disfarçada de lucros.

**GLOSA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO -
CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES PARA O IMPOSTO DE RENDA,
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO E IMPOSTO DE RENDA
NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.**

A fiscalização procedeu a glosa de correção monetária no montante proporcional ao valor das provisões para o imposto de renda da pessoa jurídica, da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda na fonte, constituídas de ofício em decorrência das infrações apuradas. Penso que a exigência calculada sobre esta glosa é improcedente pelas razões a seguir expostas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

Como visto do relato efetuado, não há, nos autos, menção de dispositivo da legislação tributária específico a respeito deste procedimento - constituição de provisão com reflexo na determinação do lucro real, isto é, indedutibilidade da variação monetária correspondente ao tributo provisionado.

No que respeita a indedutibilidade da variação monetária de tributos, encontramos na legislação tributária, os seguintes dispositivos:

- Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, art. 44:

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

- Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, arts. 7º e 8º:

"Art. 7º As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

§ 1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o "caput" deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluídos no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.

(...)"

Art. 8º Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea "b", do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

- Medida Provisória nº 596, de 26 de agosto de 1994, art. 52:

"Art. 52 - São dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, segundo o regime de competência, as contrapartidas de variação monetária de obrigações, inclusive tributos e contribuições, ainda que não pagos, e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos. "

Inicialmente, devemos ter em mente que as variações monetárias decorrentes da atualização de direitos e obrigações estão inseridas, juntamente com a correção monetária das demonstrações financeiras, em um contexto de neutralidade, para efeitos fiscais. Isto é, a soma algébrica desses valores não produz qualquer efeito tributário.

Qualquer norma dispor de forma contrária, mais precisamente sobre a indedutibilidade da variação monetária passiva ou de saldo devedor de correção monetária, corretamente apurados segundo os índices aplicáveis, teria, a meu modo de ver, o caráter de penalidade. E, em assim sendo, norma posterior admitindo a dedutibilidade segundo o regime de competência retroagiria aos casos não julgados, nos termos do art. 106 do CTN.

A própria Administração Tributária já se manifestou a respeito da correta utilização do sistema de correção monetária, consoante se vê de parte do Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28 de agosto de 1996, que abaixo transcrevemos:

" (...) entendemos relevante rememorar o significado e os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras em relação aos resultados da empresa e ao lucro real.

I -



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

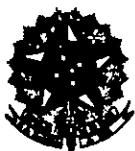
II - contas de provisões para pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido e contas do patrimônio líquido: a correção monetária dessas contas afeta definitivamente os resultados da empresa e, por conseqüência, o lucro real”.

4.1 - Desses postulados, percebe-se as razões pelas quais a legislação tributária tanto se ateu à correta utilização do sistema, enquanto existente, o qual, em resumo, tinha por finalidade neutralizar os efeitos dos elevados índices inflacionários e da indexação da economia nas demonstrações financeiras e na apuração do lucro real e, por conseqüência, na arrecadação do imposto de renda e, mais tarde, da contribuição social sobre o lucro líquido. Traduz bem essa preocupação, a explicitação dos objetivos desse instrumental, levada a efeito na Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, de onde se extrai:

“Art. 3º A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base.”

4.2 - Extrai desse comando a intenção legislativa de que não hajam perdas nem ganhos para nenhum dos lados, na relação Fazenda Nacional x Contribuinte, em virtude do sistema de correção monetária adotado. É por isso que essa mesma Lei, no parágrafo único do já referido art.3º proibia que, através de procedimento de correção monetária, se descaracterizassem os resultados da empresa e a base de cálculo do imposto de renda.

4.3 - Daí, serem incabíveis os denominados planejamentos tributários, feitos com a finalidade única e exclusiva de reduzir ou de postergar, indevidamente, o pagamento do imposto, mediante a utilização inadequada dos mecanismos de correção monetária. Da mesma forma, também não seria admissível a exigência de tributo ou contribuição por meio de expedientes de igual natureza.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

Parece-me claro, portanto, o reconhecimento, por parte da Administração Tributária, de que o resultado da empresa deve estar escoimado dos efeitos inflacionários, o que nos leva a concluir pela dedutibilidade da variação monetária dos tributos provisionados, de modo a atingir aquele objetivo.

No período-base de 1993, cuja legislação aplicável era aquela consubstanciada nos arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541/91, vê-se, da simples leitura desses dispositivos legais, que somente o art. 8º determinava a indedutibilidade da correção monetária de tributos não pagos. O art. 7º silenciou a respeito, o que poderia nos levar a concluir ser a variação monetária de qualquer tributo - v. por exemplo a contribuição social sobre o lucro -, não pago, dedutível, para fins de determinação do lucro real.

A verdade é que a tributação de variação monetária passiva, decorrente da atualização de qualquer tributo, independentemente de o mesmo haver sido pago ou não no vencimento, distorce o resultado tributável, e, por conseqüência, fere o princípio da neutralidade do sistema de correção monetária das demonstrações financeiras.

Mais grave é o procedimento adotado pela fiscalização, nestes autos, ao reconstituir o resultado contábil da empresa, destacando do patrimônio líquido, parcela relativa às provisões de tributos exigidos nos autos.

Com efeito, a constituição de provisão pressupõe o destaque de uma parcela do lucro tributável, registrada em conta de patrimônio líquido. Todavia, havendo omissão de receita ou qualquer outro procedimento que implique redução do lucro líquido, cujos recursos, subtraídos da tributação, encontram-se em poder dos sócios, o destaque de parcela de lucros registrados contabilmente para constituição de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

provisão de tributos devidos sobre parcelas de lucros não registrados não me parece correta, uma vez que o tributo é devido sobre receitas que não integram mais o patrimônio da empresa. Tal procedimento, além de não estar amparado por qualquer dispositivo legal, produz distorção na sistemática do sistema de correção monetária das demonstrações financeiras. Deve, assim, ser afastada a tributação sobre tais valores.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

A exigência relativa ao imposto de renda na fonte, tem por fundamento legal o art. 35 da Lei nº 7.713/88. Em se tratando 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. Ademais, em se tratando de despesas inexistentes, o pressuposto é que tais valores foram destinados aos sócios, cabendo, assim, a tributação na fonte com fundamento nesse dispositivo legal.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

Cabe esclarecer também 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 dedução, muito embora não admitida para efeito de determinação do lucro real, é admitida na determinação da base de cálculo da contribuição, dada a inexistência de lei prevendo sua adição ao lucro líquido.

MULTA AGRAVADA

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).

Em face do exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar suscitada pela contribuinte, e no mérito, DAR provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para:

a) afastar a exigência do imposto de renda da pessoa jurídica calculada sobre as glosas de correção monetária das contas do patrimônio líquido, decorrente das hipóteses de distribuição disfarçada de lucros e de constituição de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

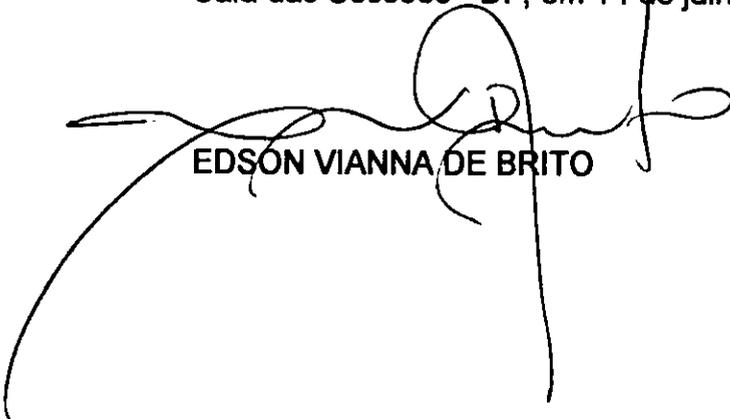
Processo nº. : 10820.001401/95-58
Acórdão nº. : 103-19.504

provisões para o imposto de renda da pessoa jurídica, a contribuição social sobre o lucro e imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido,

b) ajustar as exigências relativas à contribuição social sobre o lucro e ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, ao decidido em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica;

c) reduzir a multa aplicada de 300% para 150%.

Sala das Sessões - DF, em 14 de julho de 1998


EDSON VIANNA DE BRITO 