

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº: 10865.000340/93-13

SESSÃO DE : 13 DE SETEMBRO DE 1999

ACÓRDÃO Nº : CSRF/01-02.743

RECURSO Nº : RP/103-0.149

MATÉRIA : IRPJ

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: CERÂMICA PORTO FERREIRA S/A

OMISSÃO DE RECEITAS/DEPÓSITOS EM
CONTA CORRENTE - Comprovado,
documentalmente, o vínculo de conta bancária
não escriturada, mantida em instituição
financeira, com as transações da empresa,
procede a presunção de que os recursos
depositados naquela conta se originaram de
receitas movimentadas à margem da
contabilidade.

OMISSÃO DE RECEITAS/ RENDIMENTOS
DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - Os
rendimentos de aplicações financeiras não
contabilizados, e decorrentes de receitas
omitidas, devem ser acrescidos ao lucro real.

OMISSÃO DE RECEITAS/SUPRIMENTOS
DE CAIXA - Se a pessoa jurídica não provar,
com documentação hábil e idônea, a efetiva
entrada do dinheiro e sua origem, coincidente
em datas e valores, a importância suprida será
tributada como omissão de receitas.

GLOSA DE ENCARGOS FINANCEIROS
DESNECESSÁRIOS - Os encargos
financeiros de efetividade não comprovada são
inedutíveis do lucro operacional.



MULTA - Aplica-se, no lançamento de ofício, a multa prevista no artigo 728, III do RIR/80 sobre a parcela da exigência fiscal correspondente aos fatos descritos no auto de infração que se ajustam à hipótese nele prevista.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, *REJEITAR* a preliminar de inadmissibilidade do recurso especial suscitada de ofício pelo Conselheiro Victor Luís de Salles Freire, o qual foi vencido. Vencidos, ainda, os Conselheiros Francisco de Paula Corrêa Carneiro Giffoni, Remis Almeida Estol, Wilfrido Augusto Marques, Luiz Alberto Cava Maceira e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. No mérito, por maioria de votos, *DAR PROVIMENTO* ao Recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Francisco de Paula Corrêa Carneiro Giffoni, Victor Luís de Salles Freire, Remis Almeida Estol, Afonso Celso Mattos Lourenço, Wilfrido Augusto Marques, Luiz Alberto Cava Maceira, Manoel Antônio Gadelha Dias e Carlos Alberto Gonçalves Nunes, da seguinte forma: 1) o Conselheiro Afonso Celso Mattos Lourenço quanto ao mútuo e às despesas operacionais (variação cambial e juros); 2) o Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias quanto à conta corrente mantida em instituição financeira (Termo de Verificação Fiscal e Imputação de fls. 118 e 119); 3) os demais negavam provimento integral.


EDISON PEREIRA RODRIGUES - PRESIDENTE


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 NOV 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANTÔNIO DE FREITAS DUTRA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA e FRANCISCO DE SALES R. DE QUEIROZ. Ausente, justificadamente, o Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the name 'Celso', written in a cursive style.

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-02.743

RECURSO Nº: RP/103-0.149

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE
CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: CERÂMICA PORTO FERREIRA S/A

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, por seu Procurador credenciado junto à Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, recorre para esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no art. 30, inciso I, da Portaria MF nº 537/92, pleiteando a reforma do acórdão nº 103-18.604, de 13 de maio de 1997, que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário nº 110.344, interposto nos presentes autos.

O litígio posto sob julgamento desta Egrégia Câmara pode ser sintetizado da seguinte forma (v. fls. 118 a 119 e 157 a 160):

1 - DO LANÇAMENTO

1.1 - Omissão de receitas caracterizada pela manutenção de conta corrente “fria” mantida em instituição bancária, com o fim de acobertar recursos oriundos de vendas sem emissão de notas fiscais, conforme Termo de Verificação Fiscal e Imputação (“Conta Fria”) (fls. 118/119). O montante tributário foi apurado a partir do somatório dos depósitos efetuados na referida conta corrente “fria”, entre setembro de 1990 e julho de 1991, constituindo (conforme os demonstrativos das fls. 92/112) um total de:

EXERCÍCIO FINANCEIRO	PERÍODO-BASE	VALOR TRIBUTÁVEL
1991	1990	Cr\$ 89.186.409,49
1992	1991	Cr\$ 979.762.513,22

1.2 - Omissão de receitas financeiras - decorrentes dos recursos abrigados pela conta corrente “fria”, que foram aplicados no mercado financeiro – abrangendo o período de outubro de 1990 a fevereiro de 1991, constituindo (conforme os demonstrativos das fls. 113/117) um total de:

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-02.743

EXERCÍCIO FINANCEIRO	PERÍODO-BASE	VALOR TRIBUTÁVEL
1991	1990	Cr\$ 1.337.579,58
1992	1991	Cr\$ 1.570.407,76

1.3 - Omissão de receitas caracterizada por ingressos de numerários contabilizados a débito na conta "Caixa", em contrapartida de empréstimos que, segundo o contribuinte, teriam sido tomados junto a empresa denominada HELENSVILLE, mas cuja origem e efetiva entrega dos recursos não restaram comprovados - compreendendo o período de janeiro a setembro de 1991, constituindo (conforme Termo de Verificação Fiscal, às fls. 157/160) um total de:

EXERCÍCIO FINANCEIRO	PERÍODO-BASE	VALOR TRIBUTÁVEL
1992	1991	Cr\$ 390.500.000,00

1.4 - Glosa de despesas operacionais, contabilizadas nas rubricas "Variação Cambial" e "Juros", por falta de comprovação da sua efetividade, abrangendo o período de janeiro a dezembro de 1991, constituindo (conforme Termo de Verificação Fiscal, às fls. 157/160) um total de:

EXERCÍCIO FINANCEIRO	PERÍODO-BASE	VALOR TRIBUTÁVEL
1992	1991	Cr\$ 1.232.641.380,73

Apurada a base tributável, a Fiscalização promoveu, *ex officio*, a compensação de prejuízos fiscais (fls. 162 e 168), da seguinte forma:

EXERCÍCIO FINANCEIRO 1991 (valores em Cr\$)	
PREJUÍZO DECLARADO	38.929.814,00
PREJUÍZO COMPENSADO	38.929.814,00
SALDO A COMPENSAR	0,00
MONTANTE TRIBUTÁVEL REMANESCENTE	51.594.175,07



EXERCÍCIO FINANCEIRO 1992 (valores em Cr\$)	
PREJUÍZO DECLARADO	2.942.101.781,00
PREJUÍZO COMPENSADO	2.604.474.301,71
SALDO A COMPENSAR	337.627.479,29
MONTANTE TRIBUTÁVEL REMANESCENTE	0,00

Assim, a parcela lançada limita-se a Cr\$ 51.594.175,07, condizente com o exercício financeiro 1991, período-base 1990 (fl. 163).

2 - DA IMPUGNAÇÃO

Na impugnação (fls. 171/240), apresentada tempestivamente, é alegado, em síntese:

Preliminarmente:

1 - Não estar demonstrado o dispositivo legal infringido (fls. 184).

No mérito:

1 - Ser o lançamento baseado em presunção *hominis*, sendo, portanto, indevido (fls. 197);

2 - Fazer a escrituração contábil prova a favor da interessada (não haver prova de que a escrituração contivesse vício ou omissão) (fls. 189/193);

3 - Terem sido lançados valores em duplicidade (fls. 194/196);

4 - Ter sido o lançamento baseados em indícios, não havendo prova concreta da omissão (fls. 197/205);

5 - Nada provar o documento da fl. 03 – informação do Delegado de Polícia Assistente do II RGD de São Paulo, no sentido de não constarem Arlindo de Moraes e José Carlos de Moraes nos arquivos onomásticos daquela unidade e de os RGs fornecidos pertencerem a outras pessoas, que não as referidas -, uma vez que a conta bancária pertence a Arlindo de Moraes (fls. 205/206);



ACÓRDÃO Nº CSRF/01-02.743

6 - Ser válido o contrato de mútuo negociado com a empresa Helensville S. A. (uruguaio), uma vez que (fls. 207/213):

6.1 - não há a obrigatoriedade do registro público do mesmo;

6.2 - são normais os extratos da conta corrente fornecidos pelo referido banco – não há necessidade de aposição de assinaturas ou rubricas e históricos genéricos são habituais na prática bancária;

6.3 - a existência do contrato e o trânsito do numerário pelo Banco Surinvest comprova o recebimento do numerário;

6.4 - não há dispositivo em lei tributária que obrigue a guarda de cópia de fax, telex ou telegrama, dispondo a Constituição no art. 5º, II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”;

6.5 - preenche o contrato os requisitos do art. 82 do Código Civil .

7 - Não haver fundamento para a aplicação da multa de 150%, uma vez não configurada fraude, nos termos da Lei nº 4.502/64 e Decreto-lei nº 401/68, sendo aplicável, na dúvida, o art. 112 do CTN, ainda mais que não haveria, no caso, nenhum proveito para a autuada (fls. 218/228);

8 - Finalizando seu teor reivindicatório:

8.1 - cita diversos acórdãos administrativos no intento de amparar sua tese (fls. 229/233);

8.2 - solicita o acolhimento de suas razões e o arquivamento do auto de infração (fl. 233);

8.3 - junta demonstrativos de cálculo às fls. 235/240 e procuração à fl. 241 (cheques devolvidos e depositados novamente).

3 - DA INFORMAÇÃO FISCAL

Informação fiscal, datada de 15/12/93 e 04/01/94, é juntada às fls. 244/245.



4 - DA INTIMAÇÃO PARA ADMISSÃO DA TITULARIDADE DA “CONTA FRIA”

Às fls. 246, a interessada é intimada “com o exclusivo objetivo de admitir a titularidade da conta fria e oferecer elementos que julgar úteis à pretendida exclusão dos valores citados como inclusos em duplicidade”.

5 - DAS CONTRA-RAZÕES À INFORMAÇÃO FISCAL

Nas contra-razões à informação fiscal são reiterados os argumentos no sentido de não ser a contribuinte titular da conta fria (fls. 249/254).

6 - DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A autoridade monocrática, em decisão fundamentada (fls. 282/296) entendeu procedente a exigência fiscal como exemplifica a leitura das ementas:

“OMISSÃO DE RECEITAS/DEPÓSITOS BANCÁRIOS EM “CONTA FRIA”- comprovado, documentalmente, o vínculo de conta bancária cuja titularidade está pervertida pela falsidade ideológica da “conta fria”, com as transações da empresa, procede a presunção de que os recursos naquela conta depositados se originaram de receitas movimentadas à margem da contabilidade.

OMISSÃO DE RECEITAS/ RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - os rendimentos de aplicações financeiras não contabilizados e decorrentes de receitas omitidas, devem ser acrescidos ao lucro real, para tributação.

OMISSÃO DE RECEITAS/SUPRIMENTOS DE CAIXA - se a pessoa jurídica não provar, com documentação hábil e idônea, a efetiva entrada do dinheiro e sua origem, coincidente em datas e valores, a importância suprida será tributada como omissão de receitas.

GLOSA DE DESPESAS/ENCARGOS FINANCEIROS DESNECESSÁRIOS - os

encargos financeiros de efetividade não comprovada são indedutíveis do lucro operacional.

MULTA AGRAVADA - aplica-se, no lançamento de ofício, a multa de 150% (art. 728, III do RIR/80) sobre a diferença do imposto devido nos casos de evidente intuito de fraude, enquadrando-se na tipificação a manutenção de “conta fria” com o fim de acobertar recursos advindos de receitas omitidas e a realização de suprimentos de numerários provenientes de “mútuo” simulado.”

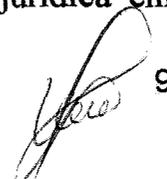
7 - DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Dessa decisão houve recurso tempestivo ao 1º Conselho de Contribuintes (fls. 302/344), onde, o contribuinte, além de reiterar as razões da impugnação, argúi: a) nulidade do auto de infração por falta de requisitos essenciais (fls. 303/304) e por ter sido este iniciado a partir de provas obtidas por meio ilícitos (fls. 304/308); b) improcedência da utilização da TRD (fls. 316 e 338 - não é objeto do RP, por ter sido excluída pela Câmara *a quo* por unanimidade de votos); e c) aplicabilidade da Súmula do TFR nº 182 (fls. 318/319).

8 - DA DECISÃO DE 2ª INSTÂNCIA

A terceira Câmara do 1º Conselho de Contribuintes decidiu (fls. 350/359) através do acórdão nº 103-18.604, de 13 de maio de 1997, por unanimidade de votos, *REJEITAR A PRELIMINAR* suscitada e, no mérito, por maioria de votos, *DAR PROVIMENTO* ao recurso. A decisão está assim ementada:

“IRPJ – EXERCÍCIOS DE 1991/92 – OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL: TRIBUTAÇÃO SOBRE DEPÓSITOS EXCLUSIVAMENTE BANCÁRIOS. MÚTUO CARACTERIZADO COMO SUPRIMENTO DE CAIXA DE ADMINISTRADOR: TRIBUTAÇÃO SOBRE OMISSÃO DE RECEITA E GLOSA DE ENCARGOS FINANCEIROS – “A presunção de omissão de receita da pessoa jurídica em



base da atribuição a ela da titularidade de certa conta bancária mantida por pessoa física dada como inexistente, sob pena da irregular caracterização de crédito tributário em base de depósitos exclusivamente bancários, fica automaticamente recusada quando a Fiscalização não leva a cabo investigações mais aprofundadas na fiscalizada, especialmente quando teve acesso a informação de que os valores da mesma foram repassados para a contabilidade da autuada”.

“A presunção do suprimento de caixa de que cuida o artigo 181 do RIR/80 implica necessariamente na identificação do supridor como a pessoa física administradora da suprida, que aporta os pertinentes recursos financeiros, sob pena da irregular caracterização do fato gerador tendente à sustentação, ora da omissão de receita em base dos valores admitidos na contabilidade, ora da glosa das despesas financeiras geradas pelo mútuo declarado”.

9 - DO RECURSO ESPECIAL

Desse acórdão foi dado ciência, em 04/07/97, ao Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto à Câmara recorrida (fls. 360), o qual interpôs, tempestivamente, o *RP (alcança apenas a parte da decisão não-unânime)* de fls. 361/362, com fundamento no art. 30 da Portaria 537/92, alegando, em síntese:

9.1 - não ter sido o lançamento embasado em simples presunções, mas em fatos e documentos bancários;

9.2 - não sendo fundamentados em documentação hábil e idônea os lançamentos contábeis da autuada, não há como reputar verídicos os registros por ela efetivados.

Ao final, adota como suas as razões da decisão da autoridade administrativa monocrática e requer que prevaleça o voto vencido, para que seja restaurada a situação anterior ao julgamento da I. 2ª (sic)

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-02.743

Câmara do Conselho de Contribuintes, mantendo-se o auto de infração em questão e o seu lançamento original.

10 - DAS CONTRA-RAZÕES

A atuada apresentou, tempestivamente, contra-razões ao Recurso Especial (fls. 368/372), reiterando que o nome constante no documento de fls. 03 é atinente à Arlindo de Morais e não Arlindo de Moraes - o que, a seu ver, não foi esclarecido nem pela Fiscalização, nem pela Decisão de primeira Instância.

A seguir, defendeu a decisão consubstanciada no acórdão guerreado, alegando:

10.1 - o Fisco não pode impor ao contribuinte penalidade tributária, à margem da lei;

10.2 - o art. 181 do RIR/80 prever a tributação do “valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, ... *omissis* ... , ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas” e

10.3 - no tocante ao mútuo, *embora o RP do douto Procurador não tenha se insurgido contra essa parte da decisão*, a fiscalização andou mal, não aparelhando a ação fiscal, conforme os ditames da lei.

Por fim, requer que sejam consideradas as razões de seu Recurso Voluntário e que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.



VOTO

CONSELHEIRO: VERINALDO HENRIQUE DA SILVA

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. ***Dele tomo integral conhecimento.***

Passo a esclarecer o afirmado (e destacado).

À época da interposição do **RP** de fls. 361/362 (07/07/97), o Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 537/92, de 17/07/92, não exigia do **RP** a demonstração fundamentada da contrariedade à lei ou à evidência da prova. Para o cabimento do **RP**, bastava que a decisão fosse não-unânime, o que é o caso dos autos. Ao presidente da Câmara, no exame do **RP**, incumbia verificar apenas sua tempestividade, nada além disso (v. art. 31, § 2º). Tal exigência apenas foi inserida no RI a partir da vigência da Portaria nº 55, de 16/03/98 (v. art. 33, § 1º).

E mais: se isso não bastasse, mesmo que, naquela data, outras exigências existissem, quanto à admissibilidade do **RP**, melhor sorte não assistiria ao contribuinte, quando diz que “***o RP não alcança a parte da decisão relativa à descaracterização do contrato de mútuo***”. É que o douto Procurador, ao interpor o **RP** de fls. 361/362, adotou como suas as razões da decisão da autoridade administrativa monocrática de fls. 282/296 (v. fls. 362 - penúltimo parágrafo). Logo, assim procedendo, até para evitar repetições desnecessárias e por amor à brevidade, demonstrou, com todas as letras, que se insurgia *in totum* contra a decisão da Câmara, na parte não-unânime.

Feito esse esclarecimento, passo ao exame da lide.

Preliminarmente, registro que não conheço das contrarrazões do contribuinte no que tange à argüição de não ser o Arlindo de Moraes, referido no documento da fl. 03, o mesmo Arlindo de Moraes, correntista da conta corrente nº 104.852-1. É que essa matéria já foi rejeitada, por unanimidade - bem como todas as preliminares suscitadas -, pela 3ª Câmara, no acórdão recorrido (ver fl. 350). Assim, se fosse o caso, só se admitiria, em tese, a apreciação desta questão em embargos de declaração do acórdão em apreço - o qual tem prazo preclusivo de 05 dias, conforme art. 25 do antigo RI deste Conselho (e atual, v. art. 27, § 1º). Como não foi suscitado este remédio processual, está preclusa a matéria na seara administrativa.



No mérito, além da multa qualificada, existem quatro matérias em discussão: 1 - omissão de receitas operacionais, caracterizada pela manutenção da conta “fria”; 2 - omissão de receitas financeiras; 3 - omissão de receitas, em decorrência da descaracterização do contrato de mútuo; e 4 - glosa de despesas operacionais (variação cambial e juros). As duas primeiras estão inter-relacionadas; o mesmo acontece com as duas últimas.

À reflexão, o que for decidido por esta Egrégia Câmara em relação ao item 1, será válido para o 2; idem quanto aos itens 3 e 4.

Passo ao exame do litígio, esclarecendo que a abordagem dos temas seguirá a mesma ordem das matérias perfilhadas no relatório.

1 - OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA PELA MANUTENÇÃO DE CONTA CORRENTE “FRIA”/RECEITAS FINANCEIRAS

Creio que o acórdão recorrido merece ser reformado quanto ao entendimento que expressou em relação aos fatos apurados pelo “Termo de Verificação Fiscal e Imputação (“Conta Fria”) (fls. 118/119), dos quais resultou o lançamento por omissão de receitas operacional e financeira.

Passo a expor os fundamentos de minha convicção.

Primeiramente, atente-se para o fato de que – pelo detectado por mim na extensa pesquisa com base nos extratos bancários da conta fria -, os débitos a ela relacionados, quando não são concernentes a aplicações financeiras (que têm o fito de proteger e remunerar o capital ali disponível), são atinentes a depósitos na conta corrente da autuada!! Em outras palavras, nos períodos que constam no auto de infração, a conta corrente “fria” serviu única e exclusivamente para suprir o caixa da autuada (afora as aplicações financeiras, logicamente).

Por outro lado (somente no sentido de facilitar o raciocínio, pois, como visto, a prova da existência dos “correntistas fantasmas” foi acatada por unanimidade na rejeição das preliminares no julgamento ora em recurso), foi fartamente comprovada a inexistência dos pretensos correntistas Arlindo de Moraes e José Carlos de Moraes.

Note-se que, em relação ao primeiro “fantasma” citado (Arlindo de Moraes), o CPF para ele indicado, 123.785.308-70 (Proposta de Abertura de Conta – Pessoa Física - fl. 02, verso), pertence a Arlindo de Moraes, conforme pesquisa no sistema CPF da Secretaria da Receita Federal (fl. 256). A esta pessoa não corresponde o RG indicado no documento da fl.

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-02.743

02, verso, conforme explicitado pelo telex encaminhado pela DELPOL II RGD de São Paulo (fl. 03). Não bastasse isso, também o endereço indicado na referida Proposta não confere com o constante no Sistema CPF!

Revela-se aqui, com toda a clareza, a tentativa em induzir a erro o Fisco: ao nome Arlindo de Moraes foi indicado o CPF 123.785.308-70, que, em verdade, pertence a Arlindo de Morais. Como foi pesquisado o RG deste último nome, alega-se que a informação é indevida, pois o nome é diferente do constante na Proposta de Abertura de Crédito; caso houvesse sido pesquisado o RG de Arlindo de Moraes, alegar-se-ia que a informação fornecida seria incorreta, pois o CPF indicado é o de Arlindo de Morais, devendo-se o Moraes a erro de digitação. Em suma: **tal pessoa não existe, servindo apenas para que os administradores da autuada pudessem movimentar a conta corrente "fria"**.

Quanto à segunda pessoa indicada na conta corrente, o "fantasma" José Carlos de Moraes, **o CPF a ela indicado – 006.010.788 - 49 - simplesmente não existe** (conforme pesquisa no sistema CPF da Secretaria da Receita Federal, fl. 257), **e igualmente o RG informado é falso** (ver informação DELPOL II RGD São Paulo, fl. 03)!!

Esses "seres fictícios" movimentavam uma conta bancária, frise-se, tão somente para fazer provisões na conta corrente da autuada (e aplicar os recursos ali existentes) conforme exaustivamente demonstrado pela Fiscalização (ver, por exemplo, os cheques depositados na conta corrente da autuada – fls. 04/18 e o "demonstrativo exemplificador do relacionamento entre as contas correntes bancárias 104.825-7, em nome de Cerâmica Porto Ferreira S/A e 104.852-1, em nome de Arlindo de Moraes e ou José Carlos de Moraes" – fls. 19/20).

Para mim, no caso sob exame, está perfeitamente caracterizado o nexos de causalidade entre a conta corrente "fria" e a autuada. Não tenho a menor dúvida de que a conta "fria" pertence à empresa. Os documentos de fls. 23, 37 e 43 eliminam qualquer incerteza que ainda pudesse subsistir.

Explico:

a) o aviso de lançamento bancário de fls. 37 foi requisitado pelo Fisco ao Banco. Ali consta o seguinte: "valor que se transfere da conta 104852-1 (conta "fria") referente ao depósito nesta data indevidamente que ora regularizamos" (v., ainda, extrato da conta "fria" à fl. 43);

b) já o extrato de conta corrente de fls. 23 (conta da

 14

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-02.743

empresa CERÂMICA PORTO FERREIRA S/A) foi fornecido pela atuada ao Fisco. Nesse documento consta um depósito de igual valor àquele que foi estornado da conta "fria". E mais: constam também anotações manuscritas, efetuadas pelos gestores da empresa, esclarecendo o erro do banco e a causa do erro. Lá foi anotado: "ARLINDO LANÇ ERRADO".

À evidência, essas anotações só foram possíveis porque quem operava a conta "quente" da atuada - seus administradores -, operava também a conta "fria" mantida pela empresa junto ao mesmo banco. Por isso, repito: a conta "fria" pertence à empresa CERÂMICA PORTO FERREIRA S/A. Desta feita, está perfeitamente demonstrada a subsunção dos fatos provados aos arts. 181 e 253 do RIR/80.

E mais: diz o artigo 181 do RIR/80, *verbis*:

"Art. 181 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas."

Indícios de omissão de receitas é que não faltam. A propósito, como relembra o preclaro mestre Hely Lopes Meirelles, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já decidiu que "INDÍCIOS VÁRIOS E CONCORDANTES SÃO PROVA"¹, com o que, de plano, este relator poderia dar o assunto por encerrado.

De qualquer sorte, apenas para argumentar, tecerei alguns comentários acerca do raciocínio desenvolvido pelo ilustre relator, no voto condutor do acórdão nº 103-18.604, raciocínio esse acolhido pela maioria dos membros da Egrégia Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Ali, o insigne relator, quanto aos assuntos aqui tratados, houve por bem entender que a exigência fiscal não poderia prosperar em razão de quatro motivos:

¹ STF, RTJ 52/140 *apud* Hely Lopes Meirelles *in* Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Malheiros, 22ª ed., 1997, p. 97.

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-02.743

1 - não estar evidenciado a que título foram contabilizados os depósitos advindos da conta “fria” (v. fls. 357);

2 - ter sido realizada intimação para que a autuada assumisse a titularidade da conta fria (v. fls. 357);

3 - a única informação sustentadora da titularidade falsa da conta resultar exclusivamente do telex de fls. 3, onde um dos nomes pesquisados foi Arlindo de Moraes e não Arlindo de Moraes. Assim, no seu entender, os depósitos que alimentavam a conta da autuada foram efetivados por terceiros, o que não permite seu lançamento conforme ocorrido (v. fls. 357); e

4 - não ter havido maior aprofundamento da ação fiscal (v. fls. 358).

A meu juízo, tal entendimento não é sustentável. Passo à análise dos argumentos apresentados:

1 - não estar evidenciado a que título foram contabilizados os depósitos advindos da conta “fria”: ora, *in casu*, a forma de contabilização dos depósitos advindos da conta “fria” só ganharia relevância na tributação do imposto sobre a renda, se a autuada os houvesse contabilizado a título de receitas ou, por outra forma, os houvesse oferecido à tributação. Mas a contribuinte não carregou aos autos nenhuma prova nesse sentido, até porque, por mais que restasse comprovada a titularidade da conta “fria”. jamais assumiu a sua paternidade.

Por óbvio, excluída a hipótese acima, qualquer outra forma de contabilização é absolutamente irrelevante do ponto de vista tributário. Isso porque o que interessa para configurar o fato gerador do tributo, na esteira do previsto pelo art. 43 do CTN², é que haja acréscimo patrimonial por parte do sujeito passivo. Nesse sentido vem se manifestando copiosa doutrina, como por exemplo:

“O conceito jurídico mais adequado de renda é o de acréscimo patrimonial, englobando os ganhos de capital, exceto os de transferências de renda, tais como doações e heranças.”³

² Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

³ João Dácio Rolim *in* O Conceito Jurídico de Renda e Proventos de Qualquer Natureza / Alguns Casos Concretos - Adições Exclusões ao Lucro Real. Revista de Direito Tributário nº 67, ed. Malheiros, *apud*. Leando Paulsen, p.119.



“... a expressão renda e proventos de qualquer natureza só abrange os fatos que possam ser considerados como acréscimo patrimonial; ...”⁴

Não há dúvidas acerca da existência de acréscimo patrimonial no caso de que tratamos. Como visto, é farta a prova da existência de numerário mantido na conta “fria” gerida pela empresa. Descortinando-se, assim, as receitas omitidas, as mesmas comporão a base de cálculo do tributo, o lucro real. Deste modo, está perfeitamente caracterizada a subsunção da hipótese de incidência do imposto sobre a renda - adquirir acréscimo patrimonial - com os fatos amplamente demonstrados no processo - existência de receitas mantidas à margem da escrituração.

Desta feita, assume importância secundária e meramente incidental serem os recursos depositados na tal conta “fria” provenientes de receitas operacionais ou não-operacionais ou outras. Caracterizado o acréscimo patrimonial, incide a norma que determina a tributação pelo imposto sobre a renda. Além do mais, o disposto no art. 118⁵ do CTN determina, para a definição do fato gerador, a abstração (1) da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, e (2) dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Logo, mesmo que os depósitos na conta fria - gerida pelos administradores da Fiscalizada - houvessem sido efetuados por um louco, o acréscimo patrimonial, auferido a título gratuito, deveria ser necessariamente tributado. O juiz federal Leandro Paulsen⁶ comenta assim tal determinação legal:

“Jamais um ato ilícito estará descrito na norma como hipótese de incidência da obrigação tributária. Mas se algum fato ilícito implicar situação que, por si só, não seja ilícita e que seja prevista como hipótese para a obrigação tributária, **a ilicitude circunstancial não terá qualquer relevância, não viciará a relação jurídica tributária.**” (grifou-se)

⁴ Hugo de Brito Machado *in* Temas de Direito Tributário II. São Paulo, RT, 1994, p. 86.

⁵ “Art. 118. A definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

⁶ Leandro Paulsen *in* Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 1998. p. 279.

Por sua vez, Sacha Calmon Navarro Coelho⁷ sintetiza a obrigatoriedade da tributação pelo imposto sobre a renda de acréscimo patrimonial auferido ilicitamente com as seguintes palavras:

“a) são tributáveis os fatos lícitos embora realizados ilicitamente”.

Também o Mestre Aliomar Baleeiro⁸, ao se referir aos efeitos tributários dos atos inválidos, ensina:

“Se nulo ou anulável (o ato jurídico gerador de acréscimo patrimonial), *não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre*, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou foi anulado. O fato gerador ocorreu e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação.” (Grifei)

Aliás, a lógica aqui desenvolvida está, como consabido, contemplada no RIR/80, arts. 154 e 155, os quais tem a seguinte redação:

“Art. 154. Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º).

...

Art. 155. O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações, e deverá ser determinado com observância das leis comerciais.”

Portanto, comprova-se mais uma vez, com toda clareza, que não tem a menor relevância, para a tributação das receitas omitidas, provir elas de atividades operacionais, não-operacionais ou de outros ganhos. Do mesmo modo, exceto no caso de bitributação (hipótese não provada nos autos), é irrelevante a determinação dos registros contábeis dos depósitos - se é que houveram. Basta a prova da existências de receitas omitidas. E, neste

⁷ Sacha Calmon Navarro Coelho *in* Comentários ao Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, Forense, 1998, p.289.

⁸ Aliomar Baleeiro *in* Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Forense, 10ª ed., p. 331.

caso, as provas afloram de uma forma imensurável.

2 - *ter sido realizada intimação para que a autuada assumisse a titularidade da conta fria*: a intimação, presente às fls. 246, “com o exclusivo objetivo de admitir a titularidade da conta fria e oferecer elementos que julgar úteis à pretendida exclusão dos valores citados como inclusos em duplicidade” em nada desmerece o lançamento. Poder-se-ia argumentar que a contribuinte não é obrigada a romper seu silêncio quando pode, com isso, se comprometer. Mas nada impede o Fisco de emitir tal intimação, que se respondida espontaneamente, produz os efeitos admitidos pelo Direito, inclusive, se for o caso, o da prova contra a autora da resposta. Porém, de fato, tal não ocorreu, uma vez que não houve resposta conclusiva por parte da intimada. Assim, a intimação consubstancia-se em mero fato processual, que em nada interfere no deslinde do lançamento, cujo fulcro é: omitiu, a autuada, receitas de regular tributação? Respondo: a manutenção de conta corrente “fria”, gerida pelos administradores da empresa por meio de “fantasmas” - e exclusivamente para suprir o seu caixa - provam que sim.

3 - *ser a única informação sustentadora da titularidade da conta falsa exclusivamente o telex de fls. 3, onde um dos nomes pesquisados foi “Arlindo de Moraes” e não “Arlindo de Moraes”*. Conclui disto que os depósitos que alimentavam a conta da autuada foram efetivados por terceiros, o que não permite seu lançamento conforme ocorrido. Os fatos que elidem tais conclusões foram amplamente abordados no início de meu voto. Assim, o telex da fl. 03 não é a única informação que prova a inexistência dos titulares da conta corrente: dela se acompanham a Proposta de Abertura de Conta Corrente e o Sistema CPF da Secretaria da Receita Federal; os nomes pesquisados decorreram do confronto entre os nomes e os CPFs declarados; um dos CPFs declarados sequer existe; logo, os depósitos não podem ter sido realizados por terceiros, pela singela razão de que os pretensos terceiros não existem.

4 - *não ter havido maior* (v. fls. 358) *aprofundamento da ação fiscal*: como se vê, o relator reconhece que houve aprofundamento da ação fiscal. Diz, porém, que poderia ser maior. *Data venia*, a meu ver, houve um perfeito aprofundamento da ação fiscal: o necessário e suficiente. As infrações foram levantadas e à empresa, assegurado o exercício do amplo direito de defesa. O extenso relatório lido por mim não deixa margem a dúvidas. Se se entender, por amor ao debate, que poderia vir a ser maior, pergunto: até que ponto? Respondo: a resposta envolve um juízo de valor, que, por óbvio, deve ser descartado de plano, até porque, *ex vi* do disposto no artigo 118 do CTN, não importa de onde provenha o acréscimo patrimonial. Houve acréscimo patrimonial? Sim! Logo, tributa-se (CTN, art. 43).



Por fim, em relação à existência no lançamento de cheques depositados e devolvidos, não é da competência desta Câmara Superior a análise material dos cálculos efetivados. É claro que cheques depositados e devolvidos devem ser excluídos da base de cálculo, especialmente se provado que integraram novos depósitos. O autuado, entretanto, apesar do demonstrativo de fls. 235/240, não logrou provar a existência de qualquer duplicidade.

Correto, portanto, o lançamento em relação à conta “fria”. Por decorrência, idem quanto às receitas financeiras.

Assim, dou provimento ao Recurso Especial nesses quesitos.

2 - OMISSÃO DE RECEITAS EM DECORRÊNCIA DO MÚTUO/GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS (VARIAÇÃO CAMBIAL E JUROS)

Quanto à descaracterização do contrato de mútuo - com a conseqüente tributação de seus valores como omissão de receitas operacionais e glosa de despesas operacionais a título de juros e variação cambial - também merece ser acolhido o Recurso Especial, por se encontrar irretorquível a ação fiscal.

Explico:

Primeiramente, o contrato firmado entre a autuada e a empresa Helensville S. A. é inválido pela lei brasileira, não produzindo, portanto, efeitos oponíveis ao Fisco brasileiro. Este fato decorre de disposição expressa no art. 140 do Código Civil e do art. 148 da Lei nº 6.015/73, assim redigidos:

“Cód. Civil, art. 140 - *Os escritos de obrigação redigidos em língua estrangeira serão, para ter efeitos legais no país, vertidos em português.*” (grifei)

“Lei nº 6.015/73, art. 148 - Os títulos, documentos e papéis escritos em língua estrangeira, uma vez adotados os caracteres comuns, poderão ser registrados no original, para o efeito da sua conservação ou perpetuidade. *Para produzirem efeitos legais no País e para valerem contra terceiros, deverão, entretanto, ser vertidos em vernáculo e registrada a tradução, o que, também, se observará em relação às procurações lavradas em língua estrangeira.*”

Parágrafo único. Para o registro resumido, os títulos, documentos ou papéis em língua estrangeira, deverão ser sempre traduzidos.” (realcei)

E mesmo que não houvesse essas disposições, melhor sorte não teria a validade do contrato em questão. É que se a legislação processual administrativa nada dispõe sobre a juntada aos autos de documento em língua estrangeira, deve-se aplicar o previsto no Código de Processo Civil, art. 157, que não aceita o documento em língua estrangeira:

“Art. 157 - *Só poderá ser junto aos autos documento redigido em língua estrangeira, quando acompanhado de versão em vernáculo, firmada por tradutor juramentado.*” (destaquei)

A única ressalva que se faz ao requisito é no caso de os documentos terem autenticação consular, conforme súmula 259 do Supremo Tribunal Federal:

“SÚMULA 259 - Para produzir efeito em Juízo não é necessária a inscrição, no registro público, de documentos de procedência estrangeira, autenticados por via consular.”

A esse respeito vem se manifestando o Supremo Tribunal Federal, no seguinte sentido:

“A necessidade do registro de documento se justifica quando se trata de produzir prova em face de terceiros, salvo se já autenticado por autoridade consular”.⁹ (grifei)

Ademais, a “empresa” Helensville S.A. não apresenta analogia com nenhuma outra. Trata-se de uma empresa *sui generis*: a origem, o endereço e os dados cadastrais não existem e/ou não foram identificados, como atestado pela Fiscalização (fls. 158).

Assim, não se aplicam ao caso em questão o artigo 174 do RIR/80, que dispõe fazer prova em favor do contribuinte a escrituração mantida com observância das disposições legais e comprovados por documentos hábeis, pois o contrato que ampara o pretense mútuo, por desobedecer disposições legais, não é documento hábil.

⁹ RTJ 113/845, STF-RT 597/244, STF-JTA 96/185.

Por outro lado, é por demais conhecida a importância da fase pré-contratual, onde se realizam conversações prévias, sondagens e estudos sobre o interesse de cada contratante. Não deve ser esquecido que o contrato em análise é um mútuo no valor equivalente a dois milhões de dólares. Tão relevante é essa fase negocial que pode surgir responsabilidade pré-contratual para os que, em determinadas condições, desistem de contratar. Tal pode ser comprovado em qualquer bom livro sobre contratos, dos quais cito dois: Tratado Teórico e Prático dos Contratos, de Maria Helena Diniz (São Paulo, Saraiva, 1993, pp. 66/67) e Teoria Geral dos Contratos, de Sílvio de Salvo Venosa (São Paulo, Atlas, 1997, p.p. 99/102). Pois bem, o contribuinte não juntou nenhum documento ao processo que pudesse ao menos fazer supor que o contrato de mútuo em questão tenha existido, se contentando em alegar que não é obrigado a fazê-lo por que a lei não o exige (fls. 211/213). Ora, comprovado que o contrato não possui requisitos de validade (forma prescrita em lei), seria de seu total interesse comprovar que ele de fato existiu, na tentativa de escapar da tributação.

Essa teia de simulações criada transbordou-se em fratura exposta, pois sequer a autuada conseguiu juntar cópia da letra de câmbio que contratualmente deveria ter assinado (fls. 143, cláusula quinta do contrato). E não se diga que não teve tempo para tanto, pois, além de Termo de Início de Fiscalização ter se dado em 06/12/91 e o acórdão prolatado pela Câmara recorrida ser de 13/05/97, o prazo do contrato seria de trinta e seis meses (fls. 142, cláusula terceira). Tendo contabilizado, a título do empréstimo, o recebimento de sete parcelas em 1991, não é razoável esperar que, em todo o transcurso deste processo administrativo, não tivesse tido uma letra de câmbio em mãos, a fim de juntá-la aos autos.

Além do mais as alegações do sujeito passivo tangenciam o absurdo. Não resiste à menor reflexão objetiva a tese de que o Banco Surinvest (uruguaio), tendo recebido da pretensa empresa Helensville S.A. o montante do empréstimo – equivalente a milhares de dólares – para entregá-lo à autuada, o faria chegar-lhe em mãos, assumindo o risco pelas perdas e danos, ao invés de simplesmente encaminhá-lo via sistema bancário. A tese é por demais ingênua.

É de se ressaltar, outrossim, que a moderna doutrina vem amparando a tese da inoponibilidade ao Fisco de ações abusivas, *i.e.* aquelas que tem, como única finalidade, reduzir tributo. Cito as palavras do Dr. Marco Aurélio Greco¹⁰ as quais são corroboradas por Hermes Marcelo

¹⁰ Marco Aurélio Greco. Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária. São Paulo, Dialética, 1988, p. 135.

Huck¹¹:

“No entanto, os negócios jurídicos que não tiveram nenhuma causa real, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; *neste caso o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.*” (destaquei)

Também Ruy Barbosa Nogueira expressa a opinião de que se o contribuinte, abusando do direito ao uso de formas jurídico-privadas, empregar formas anormais ou inadequadas na estruturação de suas relações, com o intuito de impedir ou fraudar a tributação que, ao contrário, tivesse ele seguido o caminho normal, seria devida, estaríamos diante de um caso de abuso de formas com o fito de evasão, nessa hipótese, inoponível ao Fisco¹².

Por sua vez, Hermes Marcelo Huck lembra que¹³

“O direito do contribuinte de organizar sua vida econômica da forma que melhor lhe convenha não é absoluto, pois o exercício de direitos absolutos repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, sobre a qual se erige o Estado democrático de direito.”

E mais: diz a empresa que o Banco Surinvest informava a ela por fax a cada liberação das parcelas (v. fls. 156). Ocorre que, durante os trabalhos, o Fisco solicitou à empresa documentos que demonstrassem, indiretamente, a efetiva realização das operações de empréstimos, depósitos, saques, transferência de numerário etc. O contribuinte, entretanto, não logrou fazê-lo. Não foi juntado um documento sequer, quando vários poderiam ter sido, v. g.: telex, fax, telegramas, cartas contendo ordens, instruções, contas telefônicas etc.

Por todas essas razões, tenho que o contrato de mútuo realizado com a empresa Helensville S.A. não existiu. Mas se houvesse existido, isso apenas por amor ao debate, não seria válido nem produziria

¹¹ Hermes Marcelo Huck. Evasão e Elisão. São Paulo, Saraiva, 1997, p.153.

¹² Ruy Barbosa Nogueira. Curso de Direito Tributário. São Paulo, Saraiva, 1986, p. 221 *apud* Hermes Marcelo Huck. Evasão e Elisão. São Paulo, Saraiva, 1997, p.145.

¹³ Hermes Marcelo Huck. Evasão e Elisão. São Paulo, Saraiva, 1997, p.141.



ACÓRDÃO Nº CSRF/01-02.743

eficácia perante terceiros, incluído aqui o Fisco.

Logo, perfeito o lançamento. Por decorrência, idem quanto à glosa das despesas operacionais (juros e variação cambial), pois não provada a existência do tal contrato de mútuo, ou, na melhor das hipóteses, sendo inválido e ineficaz o referido contrato, descabe falar de encargos correspondentes.

Desse modo, dou provimento ao Recurso Especial nesses quesitos.

3 - DA MULTA AGRAVADA

Ao decidir, a autoridade julgadora monocrática asseverou, *verbis*:

“No que concerne à multa agravada, restou comprovado nos autos: a existência incontestada de “conta fria” vinculada às atividades da empresa; a operação de “mútuo” se tratou de operação arditosa com o objetivo de criar condições regulares para suprimentos de caixa feitos com recursos anteriormente sonegados, beneficiando-se, ainda, da apropriação de “despesas financeiras”, reduzindo drasticamente o lucro tributável. Essas práticas visaram a obtenção fraudulenta de vantagem indevida em matéria tributável, justificando a penalidade imposta.”

Bastante lúcida a argumentação do titular da DRJ. Eu também penso assim. Não tenho dúvidas. Os fatos descritos no auto de infração (e seus anexos) se ajustam perfeitamente à hipótese prevista no artigo 728, III, do RIR/80. Por isso, a penalidade imposta (multa agravada) deve ser restabelecida na íntegra.

Nessa ordem de juízos, e por entender que não se pode homologar a simulação, **DOU INTEGRAL PROVIMENTO** ao Recurso Especial (**RP**) interposto nos presentes autos, reformando a decisão consubstanciada no acórdão recorrido.

Brasília/DF, em 13 de setembro de 1999.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - RELATOR