MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.016674/89-81
Recurso nº : 130.001
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 1986 e 1987
Recorrente : OBRACIL COMERCIAL E CONSTRUTORA LTDA.
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO/SP
Sessão de : 17 DE SETEMBRO DE 2002
Acórdão nº : 105-13.891

IRPJ - GLOSA DE CUSTOS - Cabível é o lançamento quando constatado que os valores apropriados como custos não estavam acobertados por competentes notas fiscais de serviços e não comprovada a sua efetiva prestação, mormente se os serviços tidos como prestados o foram por empresa cuja inscrição no CGC estava suspensa há mais de cinco anos, com pleno conhecimento da pessoa jurídica.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO - Não comprovando o contribuinte as obrigações componentes do seu passivo exigível, constante do balanço geral da empresa, o valor assim determinado constitui passivo fictício e autoriza a presunção de omissão no registro das receitas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - TAXA SELIC - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE ATO LEGAL - Os órgãos julgadores da Administração Fazendária afastarão a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, somente na hipótese de sua declaração de inconstitucionalidade, por decisão do Supremo Tribunal Federal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA - IRRF - PIS/DEDUÇÃO - PIS/FATURAMENTO E FINSOCIAL - Dada a íntima relação de causa e efeito que vincula um ao outro, a decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos lançamentos reflexivos.

Recurso não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por OBRACIL COMERCIAL E CONSTRUTORA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE

ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA - RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 OUT 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA, DANIEL SAHAGOFF, DENISE FONSECA RODRIGUES DE SOUZA, NILTON PÊSS e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

Recurso nº : 130.001
Recorrente : OBRACIL COMERCIAL E CONSTRUTORA LTDA.

RELATÓRIO

OBRACIL COMERCIAL E CONSTRUTORA LTDA., pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos, discordando do teor do Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - Sp, que julgou procedente em parte as exigências formalizadas por meio dos autos de infração de IRPJ (fls. 163 e 164), PIS/DEDUÇÃO (fls. 334), IRRF (fls. 359), PIS/FATURAMENTO (fls. 384) e FINSOCIAI/FATURAMENTO (fls. 409), recorre a este Conselho de Contribuintes pretendendo a sua reforma, o qual está assim ementado:

GLOSA DE CUSTOS. DOCUMENTOS INÁBEIS.
É cabível a glosa de custos baseados em notas fiscais emitidas por empresa com CGC irregular, não comprovados coerentemente pela autuada, e cuja contrapartida de crédito foi registrada diretamente na conta caixa.

PASSIVO NÃO COMPROVADO. OMISSÃO DE RECEITAS.
Mantém-se o lançamento do imposto sobre a parcela da conta fornecedores não comprovada pela contribuinte

CORREÇÃO MONETÁRIA. PERÍODO-BASE 1986.
Sobre o credito tributário relativo ao período-base 1986, é incabível somente a correção monetária tratada no artigo 18 do Decreto-lei nº 2.323/1987. A atualização monetária prevista nas demais normas legais deve ser aplicada nos respectivos períodos de vigência.

MULTA MAJORADA. DOLO.
Descabe a aplicação de multa de ofício majorada se não está demonstrada cabalmente a presença de ação ou omissão dolosa do contribuinte.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS/DEDUÇÃO. IRFON. PIS/FATURAMENTO. FINSOCIAL.
Aplica-se aos lançamentos decorrentes o decidido quanto ao principal, naquilo em que for cabível.

Lançamento Procedente

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo, ACORDAM os julgadores da 5ª Turma da DRJ em São Paulo I, por unanimidade de votos, JULGAR procedente em parte o lançamento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

As peças de autuação, decorrentes de ação fiscal concluída em 09/05/89, reportam-se aos períodos-base de 1985 e 1986 e trazem como motivação o registro de custos ou despesas operacionais fundados em documentos considerados inidôneos e omissão de receitas por passivo fictício, conforme discriminado às fls. 164 e Termo de Verificação às fls. 141 a 143.

Cientificada da decisão em 17/12/2001, AR às fls. 445 - verso, a empresa ingressou, em 16/01/2002, com recurso para este Primeiro Conselho de Contribuintes, cujos argumentos de impugnação foram assim sintetizados no relatório introdutor do Acórdão recorrido:

4.1. que a empresa Codepro, que lhe prestou serviços cujos valores foram glosados pela fiscalização, foi cadastrada perante a Secretaria da Receita Federal em 19/07/1977;

4.2 que o fato do número do C.G.C. da Codepro ter sido suspenso em 31/12/1979 não faz concluir que os documentos emitidos por esta empresa sejam inverídicos, pois sua situação fiscal nada tem a ver com seu relacionamento comercial com a autuada;

4.3. que se o cadastramento da Codepro estava irregular, caberia ao Fisco inscrevê-la de ofício ou interditá-la, conforme o caso, mas nada fez neste sentido;

4.4. que a empresa Codepro tem vida jurídica, conforme cópia de documento (fl. 193) obtido na Junta Comercial do Estado de São Paulo (JCESP) que informa o nome de seus sócios, que foi constituída em 20/05/1977 e que seu contrato social foi registrado sob o numero 931.304 em 12/07/1977;

4.5. que não compreende como uma pessoa jurídica (a Codepro) possa ter seus atos constitutivos registrados perante a JCESP sem

ser cadastrada perante a Fazenda Nacional, como entende o fiscal autuante;

4.6. que a Secretaria da Receita Federal não sumulou que a Codepro é emitente de documentação tributariamente ineficaz;

4.7. que a fiscalização não realizou qualquer diligencia fiscal no endereço da Codepro para se certificar da real existência desta empresa e para verificar se a mesma sociedade mantinha atividade compatível com os serviços descritos nas notas fiscais desconsideradas e se possuía quadro de empregados e capacidade técnica para realizar os referidos serviços;

4.8. que a prática de subcontratar empreiteiras é bastante comum entre as empresas que operam no ramo de construção civil;

4.9. que, por vezes, os domicílios das empresas subcontratadas são apenas o local onde é feita a escrituração contábil, já que as atividades operacionais e administrativas são efetivamente exercidas nos locais das obras;

4.10. que esses contratos de subempreitada são, muitas vezes, informais, "sem documentação escrita que vincule as partes, o que não invalida nem anula o fato econômico real consubstanciado na execução dos serviços e nos pagamentos correspondentes";

4.11. que os pagamentos realizados a Codepro foram registrados na conta Caixa, pois foram realizados diretamente aos empregados da Codepro semanalmente e em dinheiro, já que os trabalhadores da construção civil não mantêm contas-correntes bancárias;

4.12. que o fato descrito no subitem anterior não deve causar nenhuma estranheza, como afirmou o fiscal autuante, já que se trata de prática generalizada, conforme se poderá atestar junto às mais renomadas empresas construtoras brasileiras;

4.13. que anexa (fls. 194 a 264) documentos que provam a efetiva prestação de serviços por parte da Codepro, cujos custos e despesas foram considerados como incomprovados pela fiscalização;

4.14. que não é lícito ao fiscal autuante citar a falta de seqüência cronológica na emissão de notas fiscais de serviços por parte da Codepro, sem citar a legislação tributária municipal que disciplina a

emissão destas notas fiscais, cuja utilização básica é para o pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, tributo de competência do poder público municipal;

4.15. que não cabe a autuada fazer questionamentos e controlar a seqüência numérica dos documentos fiscais emitidos pela Codepro;

4.16. que impropriedades praticadas por seus funcionários na formulação dos históricos dos registros contábeis referentes às Notas Fiscais de Serviços nºs. 40 e 26 explicam a outra irregularidade constatada pela fiscalização;

4.17. que para comprovar o fato descrito no subitem anterior está anexando cópias (fls. 265 a 289) do seu Livro Diário, das Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas pela Codepro e dos comprovantes de quitação dos pagamentos realizados á Codepro;

4.18. que o ônus de provar as infrações atribuídas a si é da autoridade fiscalizadora, conforme se depreende da leitura do § 1º do artigo 174 do RIR/1980, o que não aconteceu no caso em discussão, já que demonstrou a legitimidade dos registros das despesas com cópias inquestionáveis de notas fiscais de prestação de serviços hábeis e idôneas, atacadas equivocadamente quanto aos seus requisitos formais;

4.19. que quanto à infração "passivo incomprovado", protesta por posterior anexação ao processo dos comprovantes de escrituração relativos às exigibilidades consideradas incomprovadas pela fiscalização;
4.20. que descabe a incidência de atualização monetária do imposto de renda e da multa, relativos ao período-base 1986, a partir do mês de abril de 1987, em face de esta atualização monetária estar regulada no artigo 18 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987 e o inciso V do artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471, de 01 de setembro de 1988, ter cancelado os débitos para com a Fazenda Nacional relativos à atualização monetária tratada no artigo 18 do DL nº 2.323/1987; e

4.21. que descabe a aplicação da multa de ofício em 150%, prevista no inciso III do artigo 728 do RIR/1980, pois não há nenhum elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão, que possibilite a conclusão que houve evidente intuito de fraude.

> *5. A impugnante ainda afirma que as autuações decorrentes (PIS/Dedução, IRRF, PIS/Faturamento, Finsocial/Faturamento) são improcedentes, já que a autuação principal (IRPJ) é improcedente, conforme os argumentos expostos anteriormente.*

Além desses, trouxe, ainda, argumentos não apresentados à primeira instância, combatendo a aplicação da Taxa SELIC, por ilegalidade e inconstitucionalidade, que diz ter natureza remuneratória; ser empréstimo compulsório; ter sido instituída por ato normativo do Banco Central e não por lei, contrariando o CTN e a Constituição Federal. Apresentando, também, posição de juristas e votos proferidos em julgados do Poder Judiciário.

Relativamente à matéria de autuação descrita como Passivo Fictício, fez anexar aos autos o Livro Diário de 1986/1987, Livro de Entrada de Mercadorias de 1987 e Listagem de Notas Fiscais. Destacando-se que tais documentos não foram apresentados à Primeira Instância.

Veio o processo à apreciação deste Conselho de Contribuintes por força de Liminar concedida e do julgado do Mandado de Segurança que assegurou o andamento do processo sem o depósito recursal ou qualquer outra garantia, conforme documentos acostados às fls. 531 a 533 e 562 a 574.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, Relator

O recurso é tempestivo e, garantida a sua apreciação por decisão do Poder Judiciário, dele tomo conhecimento.

Antes que se adentre aos temas em litígio, há de se fazer notar que o pleito do querelante no que diz respeito à correção monetária tratada no art. 18, do Decreto-lei nº 2.323/1987, e em relação à multa qualificada, já foi devidamente solucionado pelo *Decisum* combatido, quando ali foi definido o seu afastamento.

Quanto as matérias tributárias descritas, glosa de custos e passivo fictício, assim me posiciono.

A *prima facie*, destaque-se que o direito tributário positivo brasileiro segue os princípios da verdade material e da legalidade. Logo, qualquer exigência fiscal deverá estar respaldada na prova ou presunção legal da ocorrência do fato gerador e em lei que a discipline. E assim também o será a contestação ao fato imponível cuja inocorrência competir ao litigante demonstrar.

Relativamente à glosa de custos, há de ser observado os documentos que lastreiam a indicação de tal rubrica e as peculiaridades por eles traduzidas:

Ao longo de toda a descrição dos fatos, seja por parte da autoridade autuante, da empresa e do Órgão Julgador, os documentos tratados como "Notas de Prestação de Serviços" e "Notas Fiscais de Serviços" não retratam com fidedignidade a sua real natureza, pelo seguinte:

Os documentos de fls. 64, 66, 72, 79, 85 e 87, não são Notas Fiscais de Serviços, tampouco Notas fiscais/Faturas, na realidade, são apenas simples faturas, cuja impressão ocorreu em 12/77, conforme consta em seu rodapé.

Já os documentos de fls. 63, 65, 71, 78, 84 e 86 são as Duplicatas correspondentes às essas mesmas faturas. Todas sem o aceite do sacado, cujo vencimento ou é "com apresentação" ou "à vista". Sendo sua liquidação em dinheiro, eis que os recibos foram todos lançados a crédito da conta "Caixa", segundo os registros em Livro Diário (cópias) às fls. 149, 150 e 154 a 157.

Cabe destacar as seguintes informações constantes do "Termo de Verificação" , fls. 141 a 143, e nas próprias faturas antes mencionadas:

Fatura nº 033, emitida em 29/07/85, valor Cr$ 189.359.000,00.
Fatura nº 037, emitida em 30/08/85, valor Cr$ 133.271.600,00.
Fatura nº 022, emitida em 26/09/86, valor Cz$ 1.200.000,00.
Fatura nº 026, emitida em 31/10/86, valor Cz$ 1.500.000,00.
Fatura nº 040, emitida em 28/11/86, valor Cz$ 1.200.000,00.
Fatura nº 023, emitida em 02/12/86, valor Cz$ 285.000,00.

Conforme se verifica, não há uma seqüência cronológica de emissão compatível com o seqüencial numérico das faturas, fato destacado pelo Fiscal autuante. Além disso, os recibos contabilizados que davam quitação à fatura nº 26, emitida em outubro/86, também deram quitação à fatura nº 40, emitida em novembro/86, conforme indicam as fls. 268, 269 e 291 do Diário nº 13 (cópia às fls. 154 a 156).

Intimada para discriminar os serviços que corresponderiam àqueles documentos, apresentar contratos, plantas, projetos e esclarecer a forma de pagamentos (Termo de Intimação às fls. 62), a empresa relatou que não possuía contrato escrito de prestação de serviços, por ser desnecessário e não ser exigida forma solene pelo Código Civil, e que efetuava semanalmente os pagamentos sempre em dinheiro à empresa Codepro Construções, Decorações e projetos Ltda, que repassava o numerário aos seus obreiros, conforme documento às fls. 88 a 90. Tampouco prestou qualquer esclarecimento

adicional mesmo após receber o Termo de Verificação lavrado em 26/04/89, já referido, onde constavam as indicações das irregularidades relacionadas àquelas faturas, bem como o fato de estar a empresa CODEPRO em situação irregular junto ao Cadastro Geral de Contribuintes, ou seja, considerada como "não cadastrada", segundo resultado de pesquisa realizada acostado às fls. 159.

Dito isto, vejamos o que diz a legislação tributária acerca dos registros de custos ou despesas, das cautelas a serem tomadas a esse respeito e da competência da autoridade fiscal à verificação de tais assentamentos.

Relativamente à escrituração e a documentação comprobatória, na conformidade do RIR/80, Decreto nº 85.450/80.

> Art. 157 – A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com **observância das leis comerciais e fiscais** (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º). (grifei).
> (...)
> Art. 174 – A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no **exame de livros e documentos de sua escrituração**, na escrituração de outros contribuintes, em informações ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (Decreto-lei nº 1.598/99, art. 9º). (grifei).
> § 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). (grifei).

Destacados esses dispositivos, há de se indagar: Qual o documento hábil a acobertar uma operação mercantil ou de prestação de serviços? A resposta, sem sombra de qualquer dúvida será: O documento hábil é a Nota Fiscal, seja para as transações tipicamente comerciais ou de serviços, com as especificidades requeridas pela norma legal do poder tributante competente. Esta é a sua natureza. Ou seja, destinado a acobertar as transações comerciais e garantir os efeitos tributários aos contribuintes vendedores e compradores, e à Fazenda Pública.

Outra indagação surge em decorrência daquela: É a fatura documento hábil capaz de substituir a Nota Fiscal? Obviamente que não, eis que não contempladas as informações típicas daquele documento fiscal, tais como, discriminação dos serviço prestado, data de realização, valor unitário e global, além do que lhe faltam as características típicas que só aquele documento possui. Isto é, não possui a natureza típica daquele documento específico ao fim a que se destina. A fatura representa apenas um crédito e a duplicata é a sua cópia. Possuem, assim, outra natureza e outra finalidade.

Logo, tais documentos não são hábeis a comprovar a realização de uma operação, mormente quando não se tem conhecimento, por elemento seguro de prova, de projetos, data de execução dos serviços, tipo de serviço executado, planilhas de custos, etc., mesmo tendo sido a Recorrente intimada a prestar tais informações.

Alega que os seus registros contábeis fazem prova a seu favor, entretanto, não carreou aos autos os documentos fiscais hábeis e demais elementos subsidiários comprobatórios dos custos que diz incorridos, capazes de sustentar tais assentamentos . E aí reside a divergência entre o alegado e o que leciona o texto legal. A prova que a escrituração faz está a depender dos documentos hábeis em que se fundou a sua escrituração. Ora, se inexistentes, não se pode concluir pela sua justeza.

Além disso, lançamentos distintos, relativos a pagamentos de algumas parcelas dos custos, foram sustentados em recibos que indicam ligação com outros valores, cuja justificativa veio baseada na ocorrência de "erro formal" de escrituração.

Veja-se, também, que a empresa CODEPRO, indicada como aquela que lhe prestou os serviços, teve a sua inscrição no CGC suspensa em 31/12/79, portanto, mais de cinco anos antes da operação analisada. Conseqüentemente, à luz do que determinou a IN/SRF nº 96/ 80, a sua inscrição já estava extinta na época de ocorrência dos fatos. Assim, não se há de fazer qualquer censura à afirmativa constante do Acórdão guerreado de que a pendência impedia àquela empresa a caracterização como sujeito plenamente capaz do ponto de vista fiscal. E ao meu ver, ainda que Notas Fiscais por ela

tivessem sido emitidas, estas não mais se prestariam a fundamentar qualquer dispêndio. E disso sabia a Recorrente antes da lavratura dos autos de infração, visto que o Termo de Verificação, fls. 141 a 143, recebido pela empresa em 26/04/89, já fazia tal acusação, contrariando a sua afirmativa de que só tomou conhecimento do fato após a autuação.

O argumento fundado no art. 118, do CTN, não tem repercussão ao caso concreto. O texto legal trata de fato gerador. Neste particular, a norma prescreve a abstração do poder tributante sobre a validade jurídica do ato provocador de rendimentos e sobre os efeitos por ele produzidos. Significa dizer que, ocorrendo a percepção de rendimentos caracterizar-se-á o fato imponível independentemente de ser o ato lícito ou não, ao passo que o tópico em questão refere-se ao registro de custos que, pelas disposições legais, deverão estar calcados em documentação hábil e idônea, observados, ainda, os requisitos da normalidade, necessidade e usualidade. Ficando prejudicado, também, o argumento de que a legislação não prevê forma especial para a comprovação de serviços tomados de terceiros.

Nesta linha de raciocínio, destaco alguns Acórdãos deste primeiro Conselho de Contribuintes relacionados ao tema:

> *PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – para se comprovar uma despesa, de modo a torna-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente,* ***comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo*** *e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido (Ac. 1° CC 103-11.731/96).*(grifei).
>
> *PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Indedutíveis as despesas com prestação de serviços (tais como serviços de assessoria de imprensa) se* ***não comprovada a efetiva prestação dos serviços*** *(Ac.1° CC 103-06.707/85).*(grifei).
>
> *SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS – Os serviços prestados por terceiros* ***devem ser comprovados através de documentação hábil*** *acompanhada de* ***outras provas subsidiárias****, provando sua* ***efetiva prestação****, pagamento do preço*

> *e sua necessidade frente aos objetivos sociais (Ac. 1º CC 101-76.510/86).* (grifei).

Do fato em evidência, fica patenteada a seguinte situação: A operação que diz a recorrente ter sido realizada não se fez suportada em documentação hábil à sua execução, a Nota Fiscal de Serviços. Não constam dos autos elementos capazes de comprovar a realização de tais serviços. Os registros contábeis não indicam fidedignidade à sua feitura e os recibos e faturas em que se fundam não possuem ordem seqüencial numérica às datas de sua emissão.

Sobre a competência do ente político tributante e dos seus agentes na verificação de livros e documentos Reza o CTN, Lei nº 5.172/66:

> Art. 119 - Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.
>
> Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
> Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.
>
> Art. 194 - A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.
> Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.
>
> Art. 195 - Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

> Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Por sua vez, assim dispõe o RIR/80, Decreto nº 85.450/80, sobre a mesma questão:

> Art. 641. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos fiscais de tributos federais, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).
>
> Parágrafo único - A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do fiscal de tributos federais no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo (Lei nº 2.354, de 1954, art.7º).
>
> Art. 642. Os fiscais de tributos federais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).
>
> Art. 644. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos fiscais de tributos federais no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).
>
> § 1°. O disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial não terá aplicação para os efeitos de exame de livros e documentos necessários à apuração da veracidade das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas aos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art.140, § 1º, Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, Lei nº 4.154, de 1962, art. 7º, e Lei nº 4.595, de 1964, art. 38, §§ 5º e 6º).

Dos dispositivos em evidência fica demonstrada a total competência dos

Agentes da Fazenda Pública Federal para proceder aos exames que se fizerem necessários à observação do fiel cumprimento da legislação tributária pelos contribuintes. O fato dos documentos fiscais hábeis a comprovar uma operação dependerem de legislação de outro ente político tributante, no caso o Município, não lhe retira essa competência que é de lei. Tampouco afasta a necessidade de sua indispensável emissão e escrituração para que os seus efeitos possam ser produzidos e sentidos.

Além dessa competência, fica demonstrado, também, que os exames realizados têm por finalidade verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais. E o que se viu foi exatamente esse o procedimento adotado pela fiscalização.

Assim, não merece prosperar a argumentação de defesa em virtude de não estar resguardada em documentação necessária e indispensável a comprovar a ocorrência dos valores registrados na rubrica, tanto pela ausência da competente Nota Fiscal de Serviços e de outros documentos subsidiários a comprovar a sua efetiva prestação quanto por dispor de documentos inábeis e emitidos por empresa com CGC extinto.

No que diz respeito à matéria tributável, centro da rubrica de autuação passivo fictício, foi a recorrente devidamente intimada a comprovar aquelas obrigações integrantes do seu passivo exigível, não o fazendo, concorreu para a realização da hipótese de incidência do tributo, por presunção legal. Logo o valor incomprovado teve o tratamento adequado à modalidade da infração.

Simples alegações não são suficientes para elidir a presunção. Ora, se obrigações constavam do seu passivo, deveriam elas ser devidamente comprovadas com documentos que atestassem os pagamentos realizados além daquele período do balanço patrimonial. As afirmativas de não existência de passivo fictício deveriam vir acompanhadas de elementos seguros de prova, duplicatas ou outros títulos e demais

documentos necessários a respaldar os registros contábeis, capazes e suficientes a levar a um entendimento diferente, mormente quando esclarecimentos foram solicitados ainda na fase de fiscalização, diga-se, não atendidos.

Argumentação não lastreada em documentos não tem o condão de afastar a presunção, porquanto os seus registros indicavam a pendência. Tratando-se, exatamente, de presunção *juris tantum*, compete ao acusado a apresentação de prova em contrário.

Como dito anteriormente, a presunção de omissão de receita é estabelecida pelo diploma legal. Cumpre ao agente do poder tributante determinar a sua ocorrência com base nos indícios veementes proporcionados pelo documentário colocado à sua disposição, competindo ao sujeito passivo, com as provas que possuir, elidir a acusação fiscal, nos exatos termos do que rezam os Artigos 15 e 16 do Dec. 70.235/72.

Destaque-se que, tendo apresentado impugnação em 22/06/1989, pleiteou apresentar em momento posterior os documentos que comprovariam a existência das obrigações. Entretanto, antes de que houvesse a manifestação da Primeira Instância, em momento algum procurou suprir essa ausência documental, ou seja, apresentar prova em contrário à presunção legal de omissão de receita por passivo fictício, mesmo após ter vista dos autos, conforme atestam os documentos às fls. 297, 299 e 301, datados de 19/02/1999, e deles ter tirado cópia em 03/05/1999, conforme grafado está às fls. 306.

Repetindo que, a ciência do Acórdão da DRJ/São Paulo ao Recorrente ocorreu em 17/12/2001. Se observarmos que a cópia dos autos foi realizada em 03/05/1999, vê-se que lhe foi proporcionado um tempo mais que razoável (mais de dois anos) para trazer aos autos processuais os documentos hábeis a elidir a presunção levantada no feito fiscal.

A não apresentação de tais documentos em tempo hábil fez com que a análise de sua peça vestibular se fizesse como inexistentes fossem, proporcionando os termos exarados no Acórdão ora recorrido.

Assim, a apreciação de tais elementos, repita-se, só apresentados após exarado o Acórdão pela DRJ/São Paulo, implica em ferir o princípio do duplo grau de jurisdição que norteia o Processo Administrativo Fiscal.

Dispõe o art. 15, do Decreto nº 70.235/72, sobre a instrução processual, sem esquecer o que rezam os artigos 16 e 17, em sua redação original, do mesmo Diploma:

> *Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e* ***instruída com os documentos em que se fundamentar****, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*(grifei)

Como é cediço, na conformidade do art. 15, do Decreto nº 70.235/72, e do art. 128, do CPC, desde a primeira instância, a apreciação dos autos dar-se-á na conformidade dos limites impostos, tanto pela acusação quanto pela defesa. Ou seja, não se há de desviar da matéria apresentada no procedimento e dos argumentos que lhe dão suporte, assim também daqueles trazidos em contraposição.

E em sendo assim, não poderia o julgador, ainda que administrativamente, apreciar elementos documentais que não foram postos à apreciação do Julgador de Primeira Instância. Pelo que estar-se-ia decidindo contra a norma que rege o Processo Administrativo Fiscal, desrespeitando o duplo grau de jurisdição e contrariando às tântaras o art. 128 do CPC, que assim dispõe:

> *Art. 128. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.*

Veja-se, também, o disposto no § 1° do art. 25, e no art. 33, do PAF, cuja redação original, assim dispôs:

> *Art. 25. O julgamento do processo compete:*
> *(...)*
> *§ 1° Os Conselhos de Contribuintes **julgarão os recursos**, de ofício e voluntário, **de decisão de primeira instância**, observada a seguinte competência por matéria:* (grifei).
>
> *Art. 33. **Da decisão caberá recurso voluntário**, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.*(grifei).

Pelo que consta nos dispositivos, combinado com o que leciona o art. 128, do CPC, o julgamento em Segunda Instância não há de extrapolar os limites impostos pela discussão travada em decorrência dos argumentos trazidos pela impugnação, retratados na **Decisão de Primeiro Grau**, a qual **é o objeto do recurso**, seja ele de ofício ou voluntário.

Ora, se assim o é, como se fazer com que seja reformada a decisão se os documentos que poderiam afastar a presunção não foram levados ao conhecimento da instância primeira?

As razões assim declinadas, nos levam a não conhecer dos elementos só agora trazidos à colação, por imposição das normas processuais.

Entretanto, ainda que fossem admitidos, verifico que as provas colacionadas não respaldam a sua petição.

O Documento n° 5 – Livros Diário 1986/1987, n°s 13 e 14, com os registros que lhes são característicos, indicam, respectivamente, fls. 338 e 215, na conta "Fornecedores", os valores de Cz$ 1.440.612,76 e de Cz$ 936.517,55. Salientando-se que somente em relação ao período-base de 1986 houve a determinação de passivo não comprovado.

O Documento nº 6 – Livros de Registro de Entradas de Mercadorias, nºs 08 e 09, têm as peculiaridades específicas às suas finalidades, ou seja, registrar as operações, aquisições, realizadas pela empresa. Entretanto, não disponibiliza as informações indispensáveis à determinação do saldo obrigacional, tampouco as efetivas datas do seu cumprimento e valores porventura resgatados em momento adiantado.

O que a Recorrente trata de Documento nº 7, fls. 546 a 549, não passa de anotações manuscritas, sem qualquer relação com uma escrituração comercial ou fiscal formal, sem obediência às formalidades intrínsecas e extrínsecas exigidas pelas leis brasileiras, a exemplo do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, Decreto nº 87.981, de 23/12/82, que assim tem determinado em seu art. 265 e incisos, que os contribuintes manterão, dentre outros, os seguintes livros fiscais – Registro de Entradas, modelo I, e Registro de Saídas, modelo 2. Podendo, entretanto, tais livros serem escriturados por processamento eletrônico de dados, conforme indicam os diversos Convênios ICMS, contudo, cumprindo modelos de relatórios-padrão a serem apresentados ao fisco, o que não se verificou.

Das peças examinadas, ficou patenteada a incapacidade de afastamento da exação, pelo fato de não terem sido carreados aos autos os necessários e indispensáveis comprovantes das obrigações que declarou possuir. O que é fundamental. Sem o que a presunção legal não se fará dissipar.

Embora tenha insistido de que a escrituração faz prova a seu favor, há de ser aqui lembrado que não foi a sua escrita contábil desconsiderada. Se tivesse sido este o proceder fiscal, o caminho natural seria o arbitramento do lucro. O que se viu foi um questionamento direto e preciso sobre as obrigações que dizia existentes no final daquele ano-calendário, exigindo-se a documentação que as comprovariam.

Logo, a credibilidade dos assentamentos não se operacionaliza pelo simples fato de tê-los apenas na conformidade da técnica mas, também, se funda nos

Princípios e Convenções que norteiam a Ciência Contábil, especialmente os da Continuidade, Oportunidade, Competência e da Consistência.

Significa dizer que, na conformidade das leis comerciais e fiscais, tais assentamentos deverão estar inequivocamente resguardados em documentação hábil, idônea e disponibilizada ao crivo da Fazenda Pública aos batimentos que julgar convenientes em busca da observação do fiel cumprimento da legislação tributária, nos parâmetros do nosso arcabouço jurídico.

E como bem frisado na decisão guerreada, o art. 180, do RIR/80, é muito claro e preciso sobre esta questão, a presunção de omissão de receita, quando a escrituração indicar obrigações já pagas, cabe ao contribuinte demonstrar a improcedência da presunção. Isto é, provar, com documentos inquestionáveis, a justeza dos seus registros. O que não foi demonstrado em nenhum momento.

Ora, se em duas oportunidades de contestar e afastar a exigência nada trouxe de concreto aos autos processuais, percebe-se que o argumento relativo a esta matéria é apenas de caráter protelatório, vazio e inconsistente.

Ratificando o esclarecimento de que, a presunção de omissão de receita é estabelecida pela legislação tributária e a hipótese se concretiza quando o contribuinte mantiver no passivo, intencionalmente ou não, obrigações que não sejam comprovadas com documentação hábil e idônea, conforme disposto nos termos de autuação.

Visto, pois, que a despeito de todas as análises, não se houve a Recorrente em demonstrar fragilidade à acusação fiscal, mesmo que admitidos fossem os documentos não apresentados à Primeira Instância. Razão a mais por que não merece acolhida a sua pretensão.

No que se refere à Taxa SELIC, o arrazoado abre polêmica sobre questões de direito, eis que os argumentos contestatórios indicam tal posicionamento, situados que estão no campo das discussões sobre a constitucionalidade e legalidade dos

dispositivos que embasam os acréscimos provocados pelos juros moratórios calculados com base na referida Taxa . Ou seja, a sua própria existência legal.

Sobre essa matéria, constitucionalidade e legalidade, por reiteradas vezes manifestou-se o Conselho de Contribuintes, justamente negando a admissibilidade de argumentos que sobre ela tratarem. A exemplo disso, transcrevo Ementa integrante do Acórdão nº 106-10.694, em Sessão de 26.02.99:

> *INCONSTITUCIONALIDADE – Lei nº 8.383/91 – A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade de leis e o contencioso administrativo não é o foro próprio para discussões dessa natureza, haja vista que a apreciação e a decisão de questões que versarem sobre inconstitucionalidade dos atos legais é de competência do Supremo Tribunal Federal.*

É princípio assente que, em matéria de direito presumem-se constitucionais todas as normas emanadas dos Poderes Legislativo e Executivo, eis que em sede administrativa somente é dado a apreciação de inconstitucionalidade ou ilegalidade após a consagração pelo Poder Judiciário (art. 97 e art. 102, Inciso I , letra "a" e Inciso III, letra "b", da CF/88).

Estando, assim, o julgamento administrativo estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade, não poderia negar os efeitos de lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

Muito recentemente, ratificando tudo o que foi dito, O Ministro da Fazenda, por meio da Portaria nº 103, de 23/04/2002, fez acrescentar ao Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, em decorrência, aplica-se aos demais órgãos julgadores, o art. 22A, o qual veda afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor, no julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial.

Além disso, a argüição ora trazida não chegou a ser apreciada pela Primeira Instância. Apreciá-la, agora, sem que havido pronunciamento anterior repercutiria em desrespeito ao princípio do duplo grau de jurisdição que norteia o Processo Administrativo Fiscal.

Repetindo-se, aqui, o que já foi anteriormente esposado, sobre o Princípio do duplo grau nas lides administrativas, no sentido de que, desde a primeira instância, a apreciação dos autos dar-se-á na conformidade dos limites impostos, tanto pela acusação quanto pela defesa. Ou seja, não se há de desviar da matéria apresentada no procedimento e dos argumentos que lhe dão suporte, assim também daqueles trazidos em contraposição.

E em sendo assim, não poderia o julgador, ainda que administrativamente, apreciar matéria que não fora posta à apreciação do Julgador de Primeira Instância. Pelo que estar-se-ia decidindo contra a norma que rege o Processo Administrativo Fiscal, desrespeitando o duplo grau de jurisdição e contrariando o art. 128 do CPC, anteriormente transcrito.

O fato de ser esta ou aquela a Taxa determinante dos juros moratórios à época da apresentação da peça impugnatória, não retira o dever legal do julgador de se ater às razões formadoras do litígio. No caso, a impugnação, conforme ensina o artigo 14 do Diploma Regulador e a regra básica constante do CPC, já mencionada.

Como fechamento, destaque-se o disposto no § 1° do art. 25, e art. 33, do PAF, acima referidos, em perfeita harmonia com o art. 128, do CPC.

Cabe, aqui, fazer menção aos ensinamentos de Antônio da Silva Cabral, na obra "Processo Administrativo Fiscal", acerca do assunto, lecionando que:

> *"É princípio assente em Processo que* ***a petição inicial delimita o âmbito da discussão****. No processo fiscal, o âmbito do litígio está ligado à impugnação, pois é esta que inicia o procedimento litigioso. Por conseguinte, se o impugnante não ataca determinada parte do*

> *lançamento é porque concordou com a exigência. Seu direito de impugnar, portanto, ficou precluso no tocante à parte não impugnada". (grifei).*

Tal entendimento não é isolado, recebendo o tema o seguinte posicionamento de Alberto Xavier em "Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", Editora Forense 2ª edição, fls. 315:

> *"**A garantia do duplo grau tem como corolário a necessidade de "prequestionamento"**, de tal modo que os órgãos de julgamento de segunda instância **não podem pronunciar-se sobre "novas questões"** não aduzidas pelo impugnante ou **não conhecidas** na decisão de primeira instância, dada a **imutabilidade do objeto do processo"**.*(grifei).

Assim, pois, é de se reconhecer que os órgãos julgadores da Administração Fazendária só afastarão a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, quando na hipótese de sua declaração de inconstitucionalidade, por decisão do Supremo Tribunal Federal. Como, também, não se há de conhecer de recurso voluntário, na parte que versa sobre matéria não prequestionada no curso do litígio ou não conhecida na decisão de primeiro grau, em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição, inerente às lides fiscais administrativas.

Em conseqüência, tais argumentos serão mantidos à margem da questão central, pelo fato de não direcionados ao órgão próprio ao seu deslinde.

Restando, em conseqüência, como insuperáveis, também, os lançamentos reflexivos de IRRF, PIS/DEDUÇÃO, PIS/FATURAMENTO e FINSOCIAL/FATURAMENTO, eis que a matéria tributável que dá suporte ao IRPJ também o faz em relação aos lançamentos decorrentes, considerando a intima relação de causa efeito que o vincula aos demais.

Por todo o exposto e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de setembro de 2002.

ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA