



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10880.031754/94-51
Recurso nº : 128.818
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1990
Recorrente : LUSTRES YAMAMURA LTDA.
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP
Sessão de : 12 de maio de 2004
Acórdão nº : 103-21.605

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. A existência de saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de receitas, resguardada ao contribuinte a apresentação de prova contrária.

OMISSÃO DE RECEITAS: PASSIVO FICTÍCIO. A caracterização de omissão de receitas com base em passivo fictício pressupõe a manutenção no passivo de obrigações já pagas.

OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS EM CONTAS BANCÁRIAS. Créditos em contas correntes bancárias não contabilizados e sem comprovação da respectiva origem caracterizam a existência de receitas não submetidas à tributação.

DESPESA DEDUTÍVEL. Despesa dedutível é aquela necessária à atividade da pessoa jurídica, relativa à contraprestação de algo recebido e comprovada com documentação hábil e idônea.

VIAGENS TURÍSTICAS. DEDUTIBILIDADE. O pagamento de viagens turísticas dos sócios é uma liberalidade da pessoa jurídica, desnecessária para sua atividade empresarial e indedutível para fins de apuração do lucro real.

DESPESA DE PROPAGANDA. Admite-se na apuração do lucro real a dedução de despesas de propaganda e publicidade nos termos do art. 247 do RIR/80.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. EMPRESTIMO A SÓCIOS. O pagamento de viagens turísticas dos sócios constitui recurso financeiro diretamente aplicado em benefício deles. Para que tal dispêndio fosse caracterizado como empréstimo, seria necessária a previsão de restituição dos valores à pessoa jurídica pelos respectivos beneficiários.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. CORREÇÃO MONETÁRIA. A dedução do valor posto à disposição dos sócios das contas representativas de lucros acumulados ou reservas de lucros, para fins de correção monetária do patrimônio líquido, pressupõe a existência de empréstimo nos termos do art. 367, V, do RIR/80.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. O princípio constitucional da vedação ao confisco é dirigido aos tributos em geral, entretanto não alcança as multas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

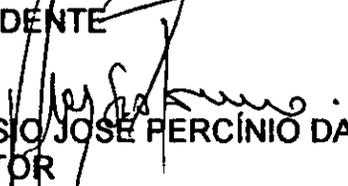
Processo nº : 10880.031754/94-51

Acórdão nº : 103-21.605

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso, interposto por LUSTRES YAMAMURA LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação as importâncias autuadas a título de "passivo fictício" item II do A.I.; e "despesas de propaganda" item 4 e 5 (parte) A.I.; "correção monetária – Distribuição Disfarçada", item 7 do A.I.; e a importância de NCZ\$ 3.713.552,86, item 3 do A.I.; bem como ajustar as exigências reflexas ao decidido em relação ao IRPJ, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSE PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 JUN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NADJA RODRIGUES ROMERO, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, NILTON PÊSS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

Recurso nº : 128.818
Recorrente : LUSTRES YAMAMURA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso interposto por Lustres Yamamura Ltda., contra a Decisão nº 281, de 31 de janeiro de 2001, do Delegado da Receita Federal de Julgamento de São Paulo (fls. 897).

Por bem descrever a autuação, passo a transcrever o relatório integrante da decisão contestada.

"Conforme Termo de Verificação e Encerramento de Fiscalização (fls. 652 a 657), durante fiscalização empreendida junto à empresa acima identificada, relativa ao exercício de 1990, foram constatadas, segundo a auditora fiscal autuante, as seguintes irregularidades:

1. Omissão de receitas, caracterizada por saldo credor da conta caixa. Reconstituindo o fluxo da conta Caixa, a fiscalização verificou saldo credor da referida conta, ocorrido em 30/12/1989, assim considerado o maior dos saldos credores no ano base de 1989, conforme detalhamento do Termo de Intimação datado de 23/08/1993 (fl. 90) e documentos anexos (fls. 90 a 95). Em resposta a essa intimação, a empresa respondeu, por meio de seu contador (fl. 98) que *"o critério contábil é por partida mensal, os livros auxiliares para os lançamentos contábeis por partida mensal usados pela empresa são os mesmos livros rubricados pela Junta Comercial do Estado de São Paulo e a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, ou seja, Livro de Registro de Saídas e Livro de Registro de Entradas"* e que *"a empresa não possui livros auxiliares para controle de suas vendas, além desses descritos acima"*. Não se prestam tais livros a comprovar as datas efetivas dos ingressos e saídas de numerário à conta Caixa, pois os lançamentos dessas contas (Compras e Vendas / Entradas e Saídas) refletem expectativa de recebimento e desembolso, e não movimentação financeira verdadeiramente ocorrida. Dessa forma, a empresa não logrou elidir a constatação do saldo credor da conta Caixa;

2. Glosa de despesas de viagens e estadias. Verificação da indedutibilidade das despesas de viagens e estadias, por não preencherem tais despesas os requisitos de ususalidade, habitualidade e,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51

Acórdão nº : 103-21.605

principalmente, necessidade, no ramo de atividade da fiscalizada, constituindo-se em liberalidade da empresa em benefício e para o lazer de seus sócios. Intimada em 23/08/1993 (fl. 90) e em 28/04/1994 (fls. 148 e 149) a comprovar que os dispêndios da empresa com viagens e estadias preenchiam os requisitos de usualidade, habitualidade e necessidade à sua atividade, a empresa não logrou apresentar documentação comprobatória do preenchimento de tais requisitos ao apresentar sua resposta às mencionadas intimações (fls. 156 e 157). A fiscalização elaborou o anexo de fl. 152 à vista dos documentos e relação fornecidos pela própria fiscalizada (fl. 119). Os comprovantes de dispêndios estão vinculados às pessoas físicas dos sócios, conforme o mencionado anexo. No presente caso, interessa o teor da norma que regula as condições de dedutibilidade das despesas e a transferência de crédito ou numerário aos sócios pessoas físicas. Não tendo a empresa logrado comprovar a satisfação dos requisitos necessários à dedutibilidade das mencionadas despesas, glosou-se o seu total;

3. Distribuição disfarçada de lucros (DDL), caracterizada pelo empréstimo de dinheiro às pessoas físicas dos sócios da empresa. Despesa de correção monetária indevida, pela DDL na modalidade de empréstimos de dinheiro aos sócios, por meio de custeio de viagens turísticas, com a correspondente diminuição do lucro do período, nos termos do artigo 367, inciso V, do RIR/80. Conforme Ac. 1º CC 105-4.126/90, *"para efeito de caracterização do empréstimo, é indiferente que eles tenham sido efetuados a esse título ou a título de adiantamentos, antecipação ou outras formas, bastando que se caracterize o benefício financeiro ou econômico ao sócio, suportado pela empresa, sem obediência ao que dispõe o art. 367, § 1º, letra b, do RIR/80"*. O lucro distribuído disfarçadamente deve ser tributado, como reflexo, como rendimento da pessoa física (artigo 371 do RIR/80, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065/83, artigo 20, inciso IX, c/c artigos 2º, 3º e 4º da Lei nº 7.713/88), conforme demonstrativo de fl. 654;

4. Glosa de despesas de propaganda e publicidade indedutíveis. A fiscalizada não apresentou comprovação do efetivo pagamento de algumas despesas a esse título, nem no ano base de competência do lançamento contábil da despesa, nem em ano algum. Intimada em 28/04/1994 (fls. 148 e 149) a apresentar comprovantes, a contribuinte respondeu (fl. 156), em síntese, que tais despesas foram pagas em dinheiro. Constatou-se que não constam nas DCTFs ou entre os DARFs valores declarados / recolhidos a título de Comissões e Serviços de Propaganda (código IRRF 8045), não se verificando as condições de dedutibilidade impostas pelo artigo 53, inciso II, da Lei nº 7.450/85 e pela IN SRF 24/86, item 7. A abordagem do presente fato tributável, porém, é mais simples, pois a empresa não comprova a efetividade do pagamento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51

Acórdão nº : 103-21.605

5. Glosa de despesas de propaganda por não cumprirem, tais dispêndios, as condições do artigo 53, inciso II, da Lei nº 7.450/85, apesar de comprovado o efetivo pagamento;

6. Omissão de receitas caracterizada por passivo fictício (artigo 180 do RIR/80). Intimada em 28/04/1994 (fls. 148 e 149) a comprovar a efetividade da baixa dos títulos que compuseram a conta Passivo/Fornecedores em 31/12/1989, no valor de NCz\$ 253.347,72, a fiscalizada respondeu em 27/05/1994 (fl. 156) que " *por terem sido pagos os valores em dinheiro, inexistente possibilidade do fornecimento de cópias de cheques*";

7. Omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados. Verificação da existência de créditos em contas correntes bancárias em valor total anual superior às receitas (operacionais, não operacionais e outras) declaradas (excetuadas do cômputo as receitas financeiras, tratadas especificamente em outro tópico). O presente lançamento tem por base os extratos bancários em comparação com os lançamentos contábeis, sendo que a empresa, tendo sido intimada, não logrou justificar, por meio de provas, a diferença apontada;

8. Omissão de receita financeira. Caracterizada pelo não oferecimento à tributação, por meio da declaração de rendimentos, do total das receitas financeiras apuradas pela fiscalização no ano base de 1989. Intimada em 07/06/1994 (fl. 580) a justificar a diferença entre as receitas financeiras declaradas no item 05, do quadro 13 da declaração de rendimentos, e o valor apurado pela fiscalização, conforme detalhado às fls. 580 e 581, a empresa não apresentou resposta.

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos:

1. Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 660 a 664), lavrado de acordo com os demonstrativos de fls. 658 e 659, tendo por fundamento legal os artigos 157, e §1º, 175, 179, 180, 181, 191, 192, 197, 253, 367, inciso IV, 368, e 387, incisos I e II, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980 (RIR/80); e o artigo 20, incisos IV e VI, do Decreto-lei nº 2.065/83, constituindo-se crédito tributário no valor total de 670.463,76 UFIR (seiscentas e setenta mil, quatrocentas e sessenta e três UFIR, e setenta e seis centésimos), referente a "Imposto", "Juros de Mora" (cálculo até 10/08/1994) e "Multa proporcional" (50%);

2. Auto de Infração relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 667 a 669), lavrado de acordo com os demonstrativos de fls. 665 e 666, tendo por fundamento legal o artigo 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 07/70, c/c artigo 1º, § único, da Lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

Complementar nº 17/73, título 5, capítulo 1, seção 1, alínea "b", itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82, e artigo 1º, do Decreto-lei nº 2.445/88, c/c artigo 1º do Decreto-lei nº 2.449/88, constituindo-se crédito tributário no valor total de 5.098,35 UFIR (cinco mil, noventa e oito UFIR, e trinta e cinco centésimos), referente a "Contribuição", "Juros de Mora" (cálculo até 10/08/1994) e "Multa proporcional" (50%);

3. Auto de Infração relativo ao FINSOCIAL/Faturamento (fls. 672 e 673), lavrado de acordo com os demonstrativos de fls. 670 e 671, tendo por fundamento legal o artigo 1º, §1º, do Decreto-lei nº 1.940/82; artigos 16, 80 e 83, do Regulamento do FINSOCIAL, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86; e artigo 28, da Lei nº 7.738/89, constituindo-se crédito tributário no valor total de 14.622,04 UFIR (catorze mil, seiscentas e vinte e duas UFIR, e quatro centésimos), referente a "Contribuição", "Juros de Mora" (cálculo até 10/08/1994) e "Multa proporcional" (50%);

4. Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 676 a 678), lavrado de acordo com os demonstrativos de fls. 674 e 675, tendo por fundamento legal o artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, constituindo-se crédito tributário no valor total de 380.920,75 UFIR (trezentas e oitenta mil, novecentas e vinte UFIR, e setenta e cinco centésimos), referente a "Imposto", "Juros de Mora" (cálculo até 10/08/1994) e "Multa proporcional" (50%);

5. Auto de Infração relativo à Contribuição Social (fls. 681 a 683), lavrado de acordo com os demonstrativos de fls. 679 e 680, tendo por fundamento legal o artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88, constituindo-se crédito tributário no valor total de 145.032,88 UFIR (cento e quarenta e cinco mil, trinta e duas UFIR, e oitenta e oito centésimos), referente a "Contribuição", "Juros de Mora" (cálculo até 10/08/1994) e "Multa proporcional" (50%)."

Cientificada do lançamento em 06/10/94 conforme comprovante às fls 685-verso, a ora Recorrente apresentou impugnação em 07/11/94 (fls. 686).

A autoridade julgadora de primeira instância considerou o lançamento procedente em parte e determinou a exclusão dos itens adiante listados.

a) Os autos de infração de PIS e Imposto de Renda na Fonte;

b) A parcela do Finsocial excedente ao calculado à alíquota de 0,5%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

Também restou determinada a incidência de juros de mora nos termos previstos na IN SRF 32/97.

Cientificada da decisão em 05/07/2001 (fls. 1174), Lustres Yamamura Ltda. interpôs recurso em 03/08/2001 (fls. 926). As suas razões de contestação são as abaixo relacionadas, em breve síntese.

a) Requer o arquivamento do processo nos termos do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99;

b) O auto de infração é nulo uma vez que a pessoa jurídica é que deve responder pelo tributo, e não os sócios, além de inexistir tributação na presunção de distribuição disfarçada de lucros em face do art. 10 da lei 9.249/95 que concedeu isenção do imposto de renda sobre o lucro distribuído para pessoas físicas e jurídicas, domiciliadas no país ou no exterior;

c) Não houve saldo credor de caixa conforme comprovado por meio da documentação juntada às fls. 719/740;

d) As despesas de viagem visam a manter intercâmbio com importadores e exportadores, no país e no exterior, com o objetivo de "incrementar as vendas, bem como manter uma contínua renovação de estoques, atualizando-se em tendências de moda em decoração, design e afins.";

e) O pagamento de despesas de propaganda foi comprovado à época. Ademais, a autuação fundada tão somente em presunções não pode prosperar;

f) Houve equívoco na decisão ao afirmar que os documentos de comprovação do passivo não foram apresentados. Como se verifica às fls. 65/66, entre outros, a Philips do Brasil confirma os pagamentos nos valores de R\$ 21.110,10; R\$



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

25.831,40 e R\$ 9.728,40. O mesmo também ocorre em relação aos demais fornecedores listados às fls. 741, para os quais informa os pagamentos realizados;

g) A presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários não contabilizados não pode prosperar uma vez que a documentação apresentada comprova a veracidade dos fatos, com coincidência de pagamento em dia e valor, bem como o crédito apontado nos extratos bancários. Acrescente-se a isso a obrigatoriedade de aplicação das disposições contidas no art. 9º, II, do Decreto-lei 2.471/98;

h) A recorrida não se pronunciou quanto ao prazo para apresentação posterior dos comprovantes referentes à suposta omissão de receita financeira. Portanto, a manutenção da glosa é improcedente;

i) As alusões aos supostos valores transferidos aos sócios sob a presunção de distribuição disfarçada de lucros são lacônicas e não identificam a origem dos valores além de inexistirem provas contundentes das afirmações feitas pela autoridade fiscal. Não bastasse esse óbice ao direito de defesa, "a falta de fundamentação legal da decisão pelos demais juízes, por si, ensejaria nulidade do auto de infração". Além do que, o lucro distribuído disfarçadamente deixou de ser tributado à vista do art. 10 da Lei 9.249/95 e artigos 464 e seguintes do RIR/99;

j) Além de confiscatória, a multa de 50% deve ser reduzida para 20%, na hipótese mais remota, em respeito ao art. 61 da Lei 9.430/96, ao ADN 1/97 e ao artigo 106, II, "c" do CTN;

l) As supostas infrações cometidas e a falta de recolhimento do tributo não podem ser presumidas uma vez que comportam o elemento subjetivo do dolo específico.

Ao final, a Recorrente ratifica a argumentação trazida quando da impugnação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

Despacho acerca da regularidade do arrolamento às fls. 1174. A documentação às fls. 960/1168 se refere à controvérsia administrativa e judicial acerca da obrigatoriedade do depósito recursal.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator

O Recurso é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade.

- Considerações Preliminares

Improcedente a alegação de nulidade do auto de infração uma vez que não ocorreu nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto 70.235/72.

O pedido de arquivamento do processo por prescrição com fundamento na Lei 9.873/99 é descabido.

O citado ato legal estabelece “prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, direta e indireta, e dá outras providências”¹ enquanto nestes autos se discute a exigência de crédito tributário da União, que tem a sua prescrição regulada pelo art. 174 do CTN – Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66). Logo se percebe que a Lei 9.873/99 não é aplicável à matéria aqui tratada.

Além do aspecto comentado no parágrafo anterior, não se deve olvidar que a Constituição da República, no seu art. 146, III, “b”, reservou à lei complementar a tarefa de dispor sobre prescrição tributária. Muito embora não seja lei complementar formal, o CTN o é no seu aspecto material ou ontológico haja vista ter sido assim recepcionado pela atual ordem constitucional.

De acordo com a lição de Paulo de Barros Carvalho²:

¹ Conforme ementa da Lei 9.873/99.

² “CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO”, 13ª edição, Saraiva, São Paulo-SP, 2000, pág. 191.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

"O Código Tributário Nacional foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 5 de outubro de 1988. Quanto mais não fosse, por efeito da manifestação explícita contida no § 5º do art. 34 do Ato da Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da legislação anterior, naquilo em que não for incompatível com o novo ordenamento. É o tradicional princípio da recepção, meio pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia em termos de compatibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais. Porventura inexistisse a aplicabilidade de tal princípio e, certamente, o poder Legislativo não faria outra coisa, durante muito tempo, senão reescrever no seu modo prescritivo regras já conhecidas, nos vários setores do convívio social. Este trabalho inócuo e repetitivo é afastado por obra daquela orientação que atende, sobretudo, a outro primado: o da economia legislativa."

Portanto, a Lei 9.873/99, lei ordinária, além de estabelecer normas sobre matéria diversa da tratada nos autos, afrontaria o art. 146, III, "b" da Carta Magna se dispusesse acerca de prescrição tributária uma vez que a competência para disciplinar tal instituto é reservada exclusivamente à lei complementar.

A discussão acerca da responsabilidade pelo tributo, que a Recorrente defende ser da pessoa jurídica e não da pessoa física, e sobre a classificação dos rendimentos em cédulas carece de objeto haja vista a inexistência de exigência tributária de pessoas físicas nestes autos.

Tecidas essas considerações preliminares, passo ao exame do mérito.

- Dolo Específico

A Recorrente se equivocou ao alegar que as infrações cometidas comportavam o "elemento subjetivo do dolo específico". Se assim fosse, a multa aplicada teria sido a qualificada, prevista no inc. III do art. 728 do RIR/80, no percentual de 150%, para o caso de evidente intuito de fraude. No entanto, todas as infrações indicadas contemplaram a multa prevista no inc. II, do mesmo artigo, no seu percentual padrão de 50%, que é aplicada exatamente quando não comprovada a intenção de fraudar.

Descabido falar-se em acusação de dolo específico na autuação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51

Acórdão nº : 103-21.605

- Presunções

A questão referente ao ônus da prova passa pelo esclarecimento acerca da presunção que respalda a tributação da omissão de receitas com base em saldo credor de caixa e passivo fictício, prevista no § 2º do art. 12 do Decreto-lei 1.598/77³, adiante transcrito:

“Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

(...)

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

(...)”

Logo se percebe que tal presunção não é do tipo simples, comum, ou *hominis*, que resulta das conclusões obtidas por meio da observação criteriosa do que acontece ordinariamente na vida. As presunções *hominis* não encontram respaldo no campo do Direito Tributário, no qual exige-se prova para os fatos alegados pela fiscalização, como já pacificado na doutrina e na jurisprudência.

A presunção aqui tratada se encontra prevista em lei, não é originada apenas da mente da autoridade fiscalizadora, como na hipótese da presunção simples. Em se tratando de presunção legal, o fato presumido, a omissão de receitas, é tido por verdadeiro porque a lei assim o definiu, é a verdade legal. Dá-se, aqui, a inversão do ônus da prova, que, na regra geral, compete ao Fisco, nos termos prescritos pelo § 2º do art. 9º do acima citado diploma legal.

A presunção legal de omissão de receitas com base em saldo credor de caixa e em passivo fictício é da espécie relativa, a que admite prova contrária por parte de quem suporta o ônus de fazê-lo, no caso, o contribuinte.

³ Art. 180 do RIR/80.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

- Saldo Credor de Caixa

A Fiscalização pôs em ordem cronológica os lançamentos registrados em partidas mensais, intimou a fiscalizada para apresentar justificativa e apresentar livros auxiliares da conta caixa (fls. 90/95) e mensurou a omissão de receitas pelo maior saldo credor do ano, o do dia 30/12/89.

A decisão refutada se encontra assim redigida:

"A contribuinte, mesmo alegando ser do Fisco o ônus da prova da omissão de receitas, procura justificar a existência de saldo credor da conta Caixa, sem, no entanto, lograr êxito.

As alegações de que os valores de NCz\$ 523.359,11, NCz\$ 1.014.199,88, NCz\$ 189.448,22, NCz\$ 14.489,75 e NCz\$ 4.654,70 foram efetivamente pagos/compensados em datas posteriores às contabilizadas, mas ainda antes de 30/12/1989, são irrelevantes, pois não alteram o saldo (credor) da conta Caixa na citada data.

Com relação à alegação de que o valor de NCz\$ 13.500,30 somente foi compensado em 02/01/1990, nada há nos autos que autorize concluir que tal valor integra o montante de NCz\$ 675.857,70, creditado à conta Caixa em 22/12/1989 (fls. 95 e 721), como alega a contribuinte. Ademais, tratando-se de crédito na conta Caixa, não há que se falar em comprovação com base em extratos bancários, pertinentes à conta Bancos ou equivalente.

Mesmo se assim não fosse, há que se considerar que, apesar de afirmar que estaria providenciando cópias de cheques junto aos bancos, a impugnante não trouxe até o momento quaisquer documentos que sustentem suas alegações. Quanto ao fato de colocar à disposição seus livros contábeis e fiscais, tais livros já foram analisados pela fiscal autuante, que os requereu no início da fiscalização (fl. 01 e 02). Dessa forma, há que se manter integralmente a tributação correspondente a esse item da tributação."

A autoridade julgadora de primeiro grau analisou corretamente os argumentos de defesa apresentados na impugnação. Considero acertada a sua conclusão e aqui a adoto juntamente com a fundamentação na qual se baseia.

- Passivo Fictício



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51

Acórdão nº : 103-21.605

Da relação de itens que compuseram a conta fornecedores em 31/12/89 (fls. 153/154), a Fiscalização solicitou comprovação de pagamento dos identificados com a informação "BX. MANUAL" , no total de NCz\$ 253.347,72. Ao término da ação fiscal, esse montante restou tributado como passivo fictício.

O pressuposto para a ocorrência da infração denominada passivo fictício é a constatação, devidamente comprovada, da manutenção no passivo de obrigações já pagas. Provado tal requisito, a lei autoriza a presunção de omissão de receitas.

Ao analisar a relação, observo que todos os títulos que compuseram o valor acima mencionado têm vencimento no ano seguinte, assim como não encontrei nos autos provas da sua quitação em 1989. Desse modo, não ficou provada a ocorrência de passivo fictício.

Além do que, os extratos bancários apresentados pela Recorrente às fls. 741/746 comprovam a liquidação dos títulos dentro do prazo de vencimento, em janeiro de 1990, apesar da contradição com a sua declaração inicial de que tais títulos foram pagos em dinheiro. Ressalve-se que a Recorrente não apresentou extrato bancário relativo ao pagamento do título de NCz\$ 6.930,00 do fornecedor Rovisa Eletrometalúrgica Ltda. No entanto, por outro lado, a Fiscalização não comprovou que o seu pagamento ocorrera no próprio ano-base.

Todo esse item de autuação deve ser excluído uma vez que não restou comprovada a ocorrência de passivo fictício.

- Omissão de Receitas Financeiras

A Fiscalização analisou documentos fornecidos pelas instituições financeiras e pela empresa, elaborou os demonstrativos e intimou (fls. 580/581) a Recorrente a justificar a divergência de valores. Não obteve resposta à intimação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10880.031754/94-51

Acórdão nº : 103-21.605

Na Impugnação, a Recorrente protesta pelo oferecimento posterior de comprovantes (fls. 707). No recurso, insurge-se pelo não pronunciamento da Recorrida quanto ao prazo para apresentação posterior dos comprovantes.

A autoridade julgadora enfrentou a argumentação de defesa nos seguintes termos:

"Quanto a este item da autuação a impugnante protesta pelo oferecimento posterior de comprovantes. Não trazendo até o momento quaisquer documentos que sustentem suas alegações, genéricas, contrárias à autuação, há que se manter integralmente a tributação correspondente à apuração, por parte da fiscalização, de omissão de receita financeira."

A meu ver, deve-se adotar igual entendimento uma vez que não foram apresentadas justificativas acerca da parcela subtraída da tributação, nem durante a fase investigatória nem quando da impugnação e do recurso. Quanto à reclamação pela omissão do julgador em fixar prazo para juntada posterior de documentos, não cabia fazê-lo haja vista o assunto estar expressamente disciplinado pelo Decreto 70.235/72.

- Depósitos não Contabilizados

Segundo termo de intimação às fls. 341, a Fiscalização intimou para justificar o excedente da soma dos créditos em contas bancárias (excluídos os resgates de aplicações financeiras e as transferências comprovadas entre contas) sobre o total das receitas do período, conforme demonstrativo às fls. 342/347. Não foram encontradas outras contas além das registradas na contabilidade, conforme afirmado pela autoridade fiscal no item "7.1.1" do termo de verificação e encerramento de fiscalização (TVEF) às fls. 656.

A conclusão da autoridade julgadora está transcrita abaixo:

"A impugnante alega que os depósitos bancários não contabilizados, que presumem omissão de receitas, são provenientes de financiamentos fornecidos pelos estabelecimentos bancários para a quitação de impostos e contribuições previdenciárias.

Em que pesem os documentos juntados aos autos (fls. 747 a 893), estes não são capazes de justificar os citados depósitos. Não traz a impugnante



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

nenhum contrato ou documento equivalente que demonstre a ocorrência dos eventuais financiamentos fornecidos pelos bancos. A afirmação de que tais financiamentos eram informais é inverossímil, principalmente em se tratando de instituições financeiras, que são rigidamente fiscalizadas, devendo obedecer a severas leis e regulamentos.

Os depósitos bancários não contabilizados pela contribuinte constituem omissão de receitas, pois não logrou a impugnante comprovar a origem de tais depósitos, impondo-se a sua tributação. Os acórdãos abaixo transcritos ratificam esse entendimento:

(...)

Há que se observar, ainda, que não é aplicável ao caso o disposto no Decreto-lei nº 2.471, de 1º de setembro de 1988, artigo 9º, inciso VII, que determinou o cancelamento de débitos tributários constituídos exclusivamente com base em depósitos bancários. A tributação, no caso em tela, teve por base os depósitos bancários em confronto com a escrituração da contribuinte, que, intimada a comprová-los, não logrou êxito em fazê-lo. Os acórdãos abaixo transcritos põem termo à questão:

(...)

Por fim, ao afirmar que "*consulta informal e pessoal a qualquer agência bancária poderá confirmar a prática reiterada*" (fl. 707), a impugnante parece sugerir a realização de diligências. Tal solicitação demonstra-se impertinente e protelatória, não atendendo, inclusive, aos requisitos impostos pelo artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93. Ademais, cabia à impugnante, trazer, juntamente com a impugnação, os documentos necessários a fundamentá-la." (Destaque sublinhado consta do original).

Quanto ao pleito de cancelamento da exigência por se basear em depósitos bancários e a sugestão de realização de diligências, adoto a mesma decisão da autoridade julgadora *a quo*. Entretanto, em que pese as pertinentes observações relativas aos controles aos quais estão submetidas as instituições financeiras, permito-me discordar da sua conclusão sobre a comprovação da origem dos créditos em conta corrente.

A Recorrente trouxe aos autos junto com a sua impugnação a documentação das fls. 747 a 893. Na análise da documentação, seguirei como roteiro a numeração dos itens que integram a relação às fls. 747.

Quanto ao item 1, considero comprovadas pelas cópias de cheques apresentadas às fls. 877/892 as transferências de recursos entre contas no valor de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51

Acórdão nº : 103-21.605

NCz\$ 90.000,00. No item 2, a Recorrente informou que ainda não dispunha das cópias dos cheques e que já as solicitara aos bancos (fls. 747), mas nada apresentou e, assim, permanecem sem comprovação créditos no valor de NCz\$ 1.044.300,00.

O item 3 faz menção aos créditos em conta corrente do Banespa, discriminados no demonstrativo às fls. 748.

O valor de NCz\$ 930.680,40 corresponde a um resgate de aplicação financeira indevidamente incluído pela Fiscalização como se pode constatar por intermédio dos documentos às fls. 345/346 e 756.

Os extratos de contas e as guias de recolhimento de tributos revelam uma seqüência de débitos e créditos em conta corrente coincidentes com os valores dos tributos pagos. Percebe-se que, como regra, o débito coincidente em valor à soma dos tributos pagos num determinado dia é seguido de crédito de igual valor, no mesmo dia. Em seguida, um ou poucos dias após, novo débito de igual valor é lançado na conta corrente. Essa rotina sugere realmente uma prática de financiamentos de curtíssimo prazo no momento dos pagamentos dos tributos além de evidenciar correlação entre os depósitos e o afirmado (e documentado) pela Recorrente, muito embora inexistam contratos escritos nos autos que corroborem a sua afirmação .

A rotina descrita no parágrafo anterior se confirma, em relação ao Banespa (fls. 748), por intermédio do confronto dos documentos que corroboram os créditos de 24.147,25 (fls. 749/750 e 756), 55.758,84 (fls. 751/752 e 754) e 164.948,19 (fls. 753/755). Os valores estão expressos em Cruzados Novos.

Na verdade, se por um lado a inexistência de contratos não autoriza afirmar que os créditos são decorrentes de financiamentos, por outro lado, as evidências indicam que esses créditos não representam receitas, dada a clara correlação entre crédito, débitos (2) e guias de recolhimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51

Acórdão nº : 103-21.605

Dessa forma, considero comprovada a origem de todos os créditos em conta corrente do Banespa, no montante de NCz\$ 1.175.534,68, conforme discriminado na relação às fls. 748.

A Recorrente procurou justificar a origem dos créditos em conta do Banco Itaú, item 4, por meio do demonstrativo às fls. 757/758 e documentação anexa (fls. 759 a 876).

Observo a mesma correlação comentada quando da análise do item 3 em se tratando dos valores indicados sob a justificativa de "financiamento" discriminados no quadro abaixo:

CRÉDITOS COM ORIGEM COMPROVADA – BANCO ITAÚ

MÊS	VALOR (NCz\$)	DOCUMENTAÇÃO(fl.s.)
Janeiro	35.342,80	759/761
Fevereiro	22.763,32	764/765
Fevereiro	16.461,65	767/770
Março	17.082,39	776/778
Março	34.390,68	773/774
Abril	57.074,67	781/782
Abril	22.018,00	783/786
Abril	204.489,58	767/769
Maiο	37.891,75	790/792
Junho	26.424,55	795/798
Junho	84.815,06	799/801
Julho	51.016,96	803/805
Julho	31.187,98	806/809
Agosto	43.204,78	810/813
Agosto	114.956,15	814/816
Setembro	91.700,42	817/819
Setembro	58.691,93	820/823
Outubro	186.257,72	829/831
Outubro	91.502,32	825/828
Outubro	81.245,22	841/844
Novembro	209.380,62	849/851
Novembro	128.761,33	846/847
Novembro	113.914,25	857/860
Dezembro	312.040,36	865/867
Dezembro	186.249,95	861/863
Dezembro	149.707,39	871/873



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

MÊS	VALOR (NCz\$)	DOCUMENTAÇÃO(fis.)
TOTAL ---→	2.408.571,83	*****

Os valores de 1,31 (janeiro) e 39.445,04 (junho), no total de NCz\$ 39.446,35, lançados nos extratos de conta com o histórico de estorno, também têm origem comprovada. No entanto, em que pese a coincidência de valores dos débitos e dos créditos, nenhum dos outros lançamentos que a Recorrente informou como estornos está assinalado com esse histórico nos respectivos extratos, além de inexistir documentação comprobatória dessa informação. Portanto, não está comprovado que se tratam de estornos. A mesma conclusão se aplica aos lançamentos a título de cheque devolvido, cheque debitado com valor incorreto e empréstimo quitado, para os quais inexistem históricos correspondentes nos extratos de contas bancárias e documentação comprobatória.

Deve-se considerar comprovados os créditos no Banco Itaú no valor de NCz\$ 2.448.018,18, conforme exposto acima.

Da base de cálculo tributada sob o título de "OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS", devem ser excluídos NCz\$ 3.713.552,86 de acordo com a demonstração do quadro abaixo:

ITEM (fis. 747)	VALOR COMPROVADO (NCz\$)
1 (transferências)	90.000,00
3 (Banespa)	1.175.534,68
4 (Banco Itaú)	2.448.018,18
Total ---→	3.713.552,86

- Despesas de Propaganda

Foram glosadas despesas de propaganda e publicidade nos valores de NCz\$ 850.331,27, conforme item 4 do TVEF, por falta de comprovação de pagamento, a autoridade fiscal informou inexistir autenticação mecânica nos comprovantes, e de NCz\$ 59.398,22, item 5 do TVEF, por descumprimento das condições estabelecidas pelo art. 53, II, da Lei 7.450/85, embora a autoridade revelasse haver comprovação de pagamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

com autenticação mecânica. Os valores glosados estão discriminados às fls. 151, totalizando NCz\$ 909.729,49.

Intimada (fls. 148) a apresentar cópias dos cheques por intermédio dos quais foram realizados os pagamentos cujos comprovantes foram baixados manualmente, sem autenticação mecânica, a Recorrente informou que aqueles pagamentos foram feitos em dinheiro e tiveram como contrapartida contábil a conta caixa (fls. 156).

A autoridade julgadora de primeira instância manteve integralmente esses itens de autuação.

As despesas operacionais são aquelas necessárias e usuais à atividade da empresa. A jurisprudência deste Conselho consagrou o entendimento de que a dedutibilidade de uma despesa operacional não está condicionada apenas a ela ter sido assumida ou paga, é imprescindível que reste comprovado que se refere à contraprestação de algo recebido.

Parece-me desnecessário discorrer sobre o atendimento aos requisitos de necessidade e habitualidade no tocante às despesas ora sob análise. Observo que a autoridade fiscal fundamentou a glosa na falta de comprovação de pagamento, sem, contudo, investigar a efetiva prestação do serviço.

A própria inexistência de pagamento não restou devidamente caracterizada, afinal, como corretamente afirmou a Recorrente, não há qualquer impedimento legal à quitação de dívidas em dinheiro. Ademais, com o advento da Lei 7.450/85, nos termos do seu art. 54, as despesas de propaganda são dedutíveis nas condições estabelecidas pela Lei 4.506/64, segundo o regime de competência.

Em se tratando de apropriação contábil de despesa segundo o regime de competência, é seguro afirmar que o pagamento perde relevo quanto à comprovação da sua dedutibilidade para fins de apuração do lucro real. Por outro lado, deve-se reconhecer



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

que o pagamento em dinheiro se constitui um importante indício de irregularidade. No entanto, resume-se apenas a isso, um indício, que, obviamente, mereceria aprofundamento da investigação, o que, na ação fiscal aqui analisada, não ocorreu.

Quanto ao valor de NCz\$ 59.398,22, cujo pagamento foi considerado comprovado, a glosa se deu por descumprimento das condições estabelecidas pelo art. 53, II, da Lei 7.450/85. Permito-me transcrever o citado dispositivo legal:

"Art 53 - Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do devido na declaração de rendimentos, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas:

(...)

II - por serviços de propaganda e publicidade.

(...)"

Vê-se que o dispositivo legal impõe o desconto de imposto de renda na fonte sobre importâncias pagas ou creditadas em contrapartida por serviços de propaganda e publicidade. As condições para dedução dessas despesas foram fixadas no artigo 54 da mesma lei, como já anteriormente mencionado. O entendimento jurisprudencial deste Conselho sobre o assunto também já foi aqui anteriormente tratado. Considerando o texto legal e a jurisprudência, a meu ver, a despesa atende às condições de dedutibilidade e a falta de comprovação da retenção na fonte desacompanhada da caracterização da inexistência do serviço é insuficiente para a manutenção da glosa.

Quanto ao item 7 da IN SRF 24/86, o dispositivo normativo extrapolou os limites da Lei 7.450/85 ao exigir que "a dedutibilidade, pelo anunciante, das despesas de propaganda segundo o regime de competência fica sujeita à comprovação do pagamento do imposto ou à apresentação do DARF previsto no subitem 8.1".

À análise acima, acrescenta-se que a autoridade fiscal não demonstrou ofensa a qualquer uma das condições estabelecidas pelo art. 247 do RIR/80⁴.

⁴ Matriz legal: art. 54 da Lei 4.506/64.
jms - 15/06/04 - 128.818/Lustres Yamamura Ltda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

Deve-se excluir da exigência o valor de NCz\$ 909.729,49, identificado na autuação sob o título de despesa de propaganda e publicidade.

- Despesas de Viagens

Foram glosadas despesas de viagens dos sócios para Nova York, Paris, Natal, Maceió, Porto Seguro, Angra dos Reis, Campos do Jordão, etc. (fls. 652-verso do termo de verificação e encerramento de fiscalização) por não atenderem ao requisito de "usualidade e habitualidade e, principalmente, necessidade no ramo de atividade da fiscalizada". Em resposta à intimação às fls. 148, a Recorrente afirmou que "embora incluindo no roteiro, quase sempre cidades onde se faz turismo intenso, nossas viagens têm como objetivo primordial o encaminhamento de negócios." (fls. 157).

A afirmação de que as despesas são necessárias, renovada na impugnação e no recurso, encontra-se desacompanhada de documentação comprobatória da sua vinculação à atividade empresarial da Recorrente.

Deve-se manter a glosa.

- Correção Monetária

Segundo relatado pela autoridade fiscal no termo de verificação e encerramento de fiscalização, a matéria tributável está descrita como "despesa de correção monetária indevida pela D.D.L. na modalidade de empréstimos de dinheiro aos sócios, por meio de custeio de viagens turísticas, com a correspondente diminuição do lucro do período". Ressalvo que D.D.L. significa "distribuição disfarçada de lucros".

A autuação está baseada no 367, V, do RIR/80⁵. Observe-se o dispositivo citado:

"Art 367 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:
(...)"

⁵ Matriz legal: art. 60, V, do Decreto-lei 1.598/77.
jms - 15/06/04 - 128.818/Lustres Yamamura Ltda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros;
(...)"

Não me parece que o caso concreto seja de empréstimo. Os recursos financeiros da empresa foram aplicados em benefício direto dos sócios, sem qualquer previsão de restituição desses recursos à empresa. Assim, não há elementos no fato descrito que autorizem a sua caracterização como empréstimo, o que se constitui no pressuposto da hipótese prevista no dispositivo legal acima transcrito.

Por sua vez, o requisito para a glosa da correção monetária do patrimônio líquido previsto no art. 370, IV, do RIR/80⁶ é a ocorrência da hipótese do art. 367, V, do Regulamento. Tal dispositivo prescreve:

"Art. 370. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica:
(...)

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

Inexistindo empréstimo, não se caracteriza a hipótese de distribuição disfarçada de lucros e, conseqüentemente, descabida a dedução do valor despendido dos lucros acumulados ou reservas de lucros, para fins de correção monetária do patrimônio líquido. Portanto, esse item de autuação deve ser excluído da exigência objeto do presente processo.

-Multa de Lançamento de Ofício

Inexiste possibilidade legal para dispensa da multa de lançamento de ofício corretamente aplicada conforme comando do art. 728, II, do RIR/80.

A Recorrente requereu, alternativamente, se negada a sua dispensa, redução do percentual de multa de ofício de 50% para 20% por entender aplicável ao

⁶ Matriz legal: art. 62 do Decreto-lei 1.598/77 com a redação dada pelo art. 20, VII, do Decreto-lei 2.065/83.
jms - 15/06/04 - 128.818/Lustres Yamamura Ltda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

caso concreto o art. 61 da Lei 9.430/96 combinado com o art. 106, II, "c", pleito que considera respaldado pelo ADN 1/97.

Novamente, a solicitação há de ser negada. O ADN 1/97 orienta quanto à aplicação da chamada "retroatividade benigna", como é denominado na doutrina o princípio contido no comando do art. 106, II, "c", do CTN, sobre multas da mesma natureza. O que não ocorre no presente caso uma vez que o art. 61 da Lei 9.430/96, que estabeleceu o percentual máximo de 20%, trata de multa de mora e não de multa de ofício, a que se exige nesses autos, que é disciplinada no art. 44 da mesma lei, e tem o seu percentual fixado em 75%.

Portanto, como a lei posterior fixou a multa *ex officio* em 75% e a lei vigente à época do fato gerador estabelecia percentual inferior, 50%, é impróprio invocar-se a retroatividade benigna.

Quanto à alegação de desrespeito ao princípio constitucional da vedação do tributo confiscatório, tal princípio é dirigido aos tributos em geral, não se aplica às multas. O entendimento de que o art. 150, IV, da Constituição da República abrange as multas, como querem alguns, não encontra respaldo na nossa doutrina tributária. Para ilustrar, recorro à objetividade do ensinamento de Hugo de Brito Machado⁷:

"Em síntese, qualquer que seja o elemento de interpretação ao qual se dê ênfase, a conclusão será contrária à aplicação do princípio do não-confisco às multas fiscais. Se prestigiarmos o elemento literal, temos que o art.150, inciso IV, refere-se apenas aos tributos. O elemento teleológico não nos permite interpretar o dispositivo constitucional de outro modo, posto que a finalidade das multas é exatamente desestimular as práticas ilícitas. O elemento lógico-sistêmico, a seu turno, não leva a conclusão diversa, posto que a não-confiscatoriedade dos tributos é garantida para preservar a garantia do livre exercício da atividade econômica, e não é razoável invocar-se qualquer garantia jurídica para o exercício da ilicitude."

⁷ "Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988", Dialética, 4ª edição, página 107
jms - 15/06/04 - 128.818/Lustres Yamamura Ltda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.031754/94-51
Acórdão nº : 103-21.605

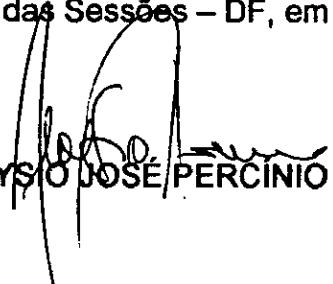
Por último, adoto as mesmas conclusões e razões de decidir da autoridade julgadora *a quo* quanto às alegações da impugnação que não foram expressamente renovadas no recurso.

Considerando todo o exposto acima, deve-se dar provimento parcial ao recurso para excluir-se da base de cálculo tributável os valores indicados no quadro abaixo, conforme a numeração dos itens discriminados no auto de infração do IRPJ:

ITEM(A.I./IRPJ)	MATÉRIA TRIBUTÁVEL	VALOR (NGz\$)
2	Omissão de Receitas - Passivo Fictício	253.347,72
3	Omissão de Receitas – Dep. ã Comprovados	3.713.552,86
4	Despesa de Propaganda	850.331,27
5	Despesa de Propaganda	59.398,22
7	Correção Monetária do P.L./D.D.L.	370.076,37
*****	Total —→	5.246.706,44

As bases de cálculo da CSLL e do Finsocial, decorrentes da autuação do IRPJ, devem ser ajustadas de acordo com o quadro acima uma vez que as respectivas exigências se encontram lastreadas nos mesmos elementos de convicção do auto de infração principal (IRPJ).

Sala das Sessões – DF, em 12 de maio de 2004


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

