



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10930.000747/98-99
RECURSO Nº : 119.195 – EX OFFICIO
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS – FATOS GERADORES 1993 A 1995
RECORRENTE : DRJ EM CURITIBA - PR
INTERESSADA: ZKF CONFECÇÕES LTDA.
SESSÃO DE: 26 DE JULHO DE 2001
ACÓRDÃO Nº : **101-93.543**

IRPJ – GLOSA DE CUSTOS – LIMITE – A glosa dos custos comprovados mediante notas fiscais inidôneas será efetuada no mês em que os custos foram apropriados e não poderá ultrapassar o valor declarado dos custos. Insubsistente o aproveitamento do excesso de notas fiscais inidôneas verificado em um mês para ser tributado no mês seguinte.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – IRRF E CSLL – Exonerada parcela do crédito tributário constituído no lançamento principal – IRPJ, igual sorte colhem os feitos reflexos, em razão da relação de causa e efeito entre eles existente.

Negado provimento ao recurso de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CURITIBA – PR.

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 AGO 2001

PROCESSO N.º 10930.000747/98-99
ACÓRDÃO N.º 101-93.543

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros KAZUKI SHIOBARA, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, LINA MARIA VIEIRA, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.

PROCESSO N.º 10930.000747/98-99
ACÓRDÃO N.º 101-93.543

RECURSO Nº 119.195
RECORRENTE: DRJ EM CURITIBA – PR

RELATÓRIO

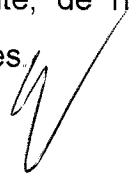
A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba – PR recorre *ex officio* de sua decisão que excluiu parcela do crédito tributário constituído em autos de infração relativos a IRPJ, IRRF e CSLL.

DA AUTUAÇÃO

O contencioso tem origem em autos de infração, lavrados em 1998, pertinentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 1993 a 1995, com exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (total do crédito: R\$ 22.157.270,50, fls. 834/874) e, de forma reflexa, de Imposto de Renda Retido na Fonte (total do crédito: R\$ 16.403.637,97, fls. 876/887) e de Contribuição Social sobre o Lucro (total do crédito: R\$ 5.376.404,92, fls. 888/898).

Os autos de infração arrolam apenas uma infração – *glosa de custos comprovados por documentação inidônea* – e remetem sua descrição ao Termo de Verificação Fiscal de fls. 829/832.

No Termo de Verificação, o fiscal autuante explica que a glosa de custos se deveu à utilização, pela contribuinte, de notas fiscais de aquisição de matéria-prima emitidas por empresas inexistentes.



PROCESSO N.º 10930.000747/98-99
ACÓRDÃO N.º 101-93.543

Em pormenor, o auditor-fiscal relata que a contribuinte tem sede em Londrina-PR e adquiriu matéria-prima de onze empresas situadas em outros três estados da federação. Discrimina os fatores que despertaram a atenção da fiscalização com relação a essas aquisições:

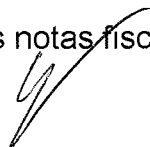
a) a contribuinte registrou, estranhamente, no Livro Razão (fls. 428/577) e Diário Geral (fls. 578/622), as aquisições de matéria-prima junto àqueles onze fornecedores a débito de conta de resultado denominada "Compras a Prazo", tendo como contrapartida as contas do passivo denominadas "Fornecedores Diversos" (anos-calendário 1993, 1994, 1995) e "Financiamentos Diversos" (ano-calendário 1995), sendo que, conforme listagem do plano de contas da empresa para aqueles períodos (cópia do Diário já mencionado) havia contas individuais para outros fornecedores;

b) houve poucas baixas (pagamentos) nas contas do passivo no período;

c) a maior parte das aquisições de matérias-primas feitas pela contribuinte nos anos-calendário 1993, 1994 e 1995 foram feitas juntos aos onze fornecedores referidos.

Verificando a idoneidade das notas fiscais emitidas pelas empresas, o agente fiscal constatou o seguinte:

a) nenhuma empresa é cadastrada no CGC, sendo inexistente o número constante nas notas fiscais; verificação "in loco" concluiu que as empresas tampouco existem nos endereços constantes nas notas fiscais;



PROCESSO N.º 10930.000747/98-99
ACÓRDÃO N.º 101-93.543

b) segundo consta nas notas fiscais, o transportador é sempre o comprador (ZKF Confecções Ltda.), não existindo comprovação do efetivo transporte das mercadorias, seja por meio de empresa transportadora, seja por motorista autônomo;

c) conforme carimbos do fisco estadual de São Paulo, as mercadorias sempre passaram pelos postos fiscais de fronteira de Pirapozinho e Florínea, divisa com o estado do Paraná, até mesmo as aquisições efetuadas junto a empresa situada em Porto Alegre – RS;

d) a vistoria da carga foi sempre feita pelos mesmos fiscais do Estado de São Paulo – Francisco de Assis Araújo Lobo e Kaoro Tanaka, que, em várias datas constantes nos carimbos das notas fiscais, estavam de folga ou de férias; além disso, as empresas situadas em São Paulo não estavam cadastradas no ICMS e os carimbos foram adulterados, não coincidindo com aqueles utilizados pelo fisco paulista.

Verificando os pagamentos efetuados aos fornecedores, o fiscal autuante concluiu que as duplicatas por eles emitidas são também inidôneas, sendo que nenhuma contém a chancela mecânica do banco indicando sua quitação. Observou que as cópias de cheque, em sua maioria, são de emissão nominal a favor da própria empresa ZKF Confecções Ltda., sendo que, em muitos casos, estão emitidos em favor de terceiros (pessoas físicas) que nada têm a ver com a operação. Concluiu que alguma coisa foi paga, haja vista que, por amostragem, constatou a efetiva compensação dos cheques, mas os beneficiários não podem ter sido os fornecedores referidos, comprovadamente inexistentes.



PROCESSO N.º 10930.000747/98-99
ACÓRDÃO N.º 101-93.543

Ainda no Termo de Verificação Fiscal, o fiscal autuante explicou que, como em alguns meses o valor da glosa (ver quadros demonstrativos das notas fiscais glosadas – fls. 819/824) dos custos seria superior ao próprio custo dos insumos declarado pela contribuinte em sua Declaração de Imposto de Renda – Lucro Real (fls. 003/039), adotou o critério de limitar o valor da glosa ao custo dos produtos vendidos no mês, **aproveitando o excesso em meses seguintes**.

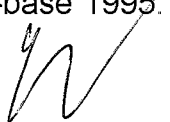
O agente fiscal relata que efetuou a compensação da base de cálculo negativa da CSLL, que não havia sido feita pela própria contribuinte.

Anota, por fim, que, em tese, ocorreu crime contra a ordem tributária, razão pela qual lavrou a competente Representação Fiscal para Fins Penais, conforme determina o Decreto nº 982, de 1993.

A fiscalização capitulou o lançamento de IRPJ nos seguintes dispositivos (fls. 874): arts. 157, § 1º; 158; 182; 183, inciso I; 192 c/c 197 e 387, inciso I, todos do RIR/80; arts. 3º e 25 da Lei nº 8.541/92; arts. 197, parágrafo único; 202; 231; 232, inciso I; 195, inciso I e 223, todos do RIR/94.

O enquadramento legal do lançamento de IRRF foi o seguinte (fls. 887): art. 44 da Lei nº 8.541/92 c/c art. 3º da Lei nº 9.064/95 e art. 62 da Lei nº 8.981/95.

No que concerne ao lançamento de CSLL, os dispositivos invocados pelos auditores-fiscais foram os seguintes (fls. 898): anos-base 1993 e 1994: art. 2º e parágrafos da Lei nº 7.869/88; arts. 38, 39 e 43 da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3º da Lei nº 9.064/95; ano-base 1995: art. 2º e parágrafos da



PROCESSO N.º 10930.000747/98-99
ACÓRDÃO N.º 101-93.543

Lei nº 7.689/88; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.065/95.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnação (fls. 904/915), instruída com procuração (fls. 916), quadro de custos de insumos por preço/consumo médios (fls. 917/928), declaração de engenheiros sobre insumos básicos utilizados na produção da empresa (fls. 929/930), cópias dos livros Registro de Saídas relativos ao período de janeiro de 1993 a dezembro de 1995 (fls. 931/1401), cópias dos Livros Registro de Entrada relativos ao período de janeiro de 1993 a dezembro de 1995 (fls. 1402/2733), cópias de Guia de Recolhimento da Previdência Social (GRPS, fls. 2734/2776), cópias de Guia de Recolhimento do FGTS (fls. 2779/2836) e Resumos de valores das Folhas de Pagamento, referente ao período de janeiro de 1993 a dezembro de 1995 (fls. 2837/2980).

A impugnante aduz que à atuação fiscal se opõe a lógica, a física e o direito. A lógica, porque ninguém consegue produzir algo sem custo. A física, pela impossibilidade de se fabricar roupa sem tecido ou outra matéria-prima que o substitua. O direito, pelas razões que expôs.

Com respeito à lógica e à física, a impugnante aponta (fls. 906) que a magnitude dos valores glosados leva a concluir que a empresa conseguiu o milagre de obter seus produtos praticamente sem matéria-prima, pois foram glosados: no período de janeiro a julho de 1993, custos equivalentes a 82%; no período de agosto a dezembro de 1993, 90%; no período de janeiro a junho de 1994, 60%; e no período de julho a dezembro de 1994, 77%.



PROCESSO N.º 10930.000747/98-99
ACÓRDÃO N.º 101-93.543

Se a análise for efetuada mês a mês, prossegue a impugnante, a conclusão é ainda mais dramática, como no caso de janeiro, março, abril, maio, julho, novembro e dezembro de 1993; janeiro, maio e dezembro de 1994, onde a glosa foi de 100% dos custos.

A impugnante arrolou inúmeros outros argumentos contrários à autuação. Ao final, formulou pedido de perícia, enumerando quesitos e indicando o nome, endereço e qualificação profissional de seus dois peritos. Requereu o cancelamento dos autos de infração.

DA DECISÃO SINGULAR

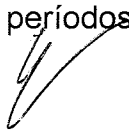
A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba – PR julgou parcialmente procedentes os lançamentos de IRPJ, IRRF e CSLL em decisão (fls. 3002/3030) assim ementada:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA [...]

PERÍCIA – É de se indeferir o pedido de perícia nos controles de produção, formulado pela impugnante, por ser sua realização totalmente prescindível à apuração da infração que deu causa ao lançamento fiscal.

COMPROVAÇÃO DE CUSTOS COM NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS – Os documentos pervertidos com a falsidade ideológica (notas fiscais inidôneas), emitidos em nome de empresas inexistentes, não legitimam a apropriação de custos.

GLOSA DE CUSTOS – Procedente a glosa dos custos comprovados com notas fiscais inidôneas. No entanto, o valor de tal glosa, líquido de ICMS, em hipótese alguma pode exceder ao montante dos insumos levado ao custo dos produtos vendidos, sendo descabido o aproveitamento do excesso verificado em alguns meses para ser tributado nos períodos subsequentes.



PROCESSO N.º 10930.000747/98-99
ACÓRDÃO N.º 101-93.543

MULTA DE OFÍCIO – É aplicável a multa qualificada de 150%, porquanto está em conformidade com a legislação de regência para os casos de evidente intuito de fraude.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE [...]

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO [...]

Confirmado em parte o lançamento do IRPJ de que decorre, igual sorte deve ser dada à exigência dos lançamentos reflexos, quando a irregularidade que lhes deu causa for a mesma.

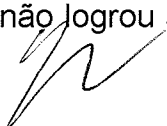
Ações Fiscais Procedentes em Parte.

O decisório singular, sob a ementa "Glosa de Custos", julga procedente a glosa dos custos comprovados mediante notas fiscais inidôneas. No entanto, sob nenhuma hipótese admite que o valor da glosa exceda o montante dos insumos levado ao custo dos produtos vendidos na declaração de rendimentos IRPJ. Considera descabido o aproveitamento do excesso verificado em 01/93, 04/93, 07/93, 11/93, 12/93, 01/94 e 12/94 para ser tributado no período subsequente e, por tal, promove ajuste para menor na exigência. Foi essa a única exclusão de crédito tributário efetuada pela decisão monocrática.

Ao recalcular o valor do IRPJ incidente sobre as bases de cálculo ajustadas, a decisão monocrática registra que manteve o adicional do IRPJ tributado a menor no lançamento fiscal, por ter o autuante desconsiderado o lucro real declarado nos meses 10/93, 05/94 a 12/94, 02/95 a 04/95 e 07/95 a 12/95 (fls. 007 v., 017/018 v., 028/030 e 033/038).

Ao final, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício a este Primeiro Conselho de Contribuintes.

Contra a parte do crédito tributário mantida pela decisão monocrática a contribuinte interpôs recurso voluntário, que não logrou seguimento, por



PROCESSO N.º 10930.000747/98-99
ACÓRDÃO N.º 101-93.543

falta do depósito de 30% (fls. 3051). Impetrou mandado de segurança, mas teve liminar (fls. 3054) e segurança (fls. 3063) denegadas. A seguir, por ter optado pelo REFIS, a contribuinte desistiu do recurso voluntário (fls. 3065).

É o relatório.



PROCESSO N.º 10930.000747/98-99
ACÓRDÃO N.º 101-93.543

VOTO

Conselheiro EDISON PEREIRA RODRIGUES, Relator.

O valor do crédito tributário exonerado pela decisão singular sobeja o limite de alçada, igual a R\$ 500.000,00, estipulado pela Portaria MF nº 333, de 11 de dezembro de 1997. Logo, o recurso de ofício deve ser conhecido.

Uma única matéria é objeto do reexame necessário. A fiscalização recolheu veementes indícios de que a contribuinte, empresa produtora de roupas, adquirira matérias-primas nos anos-calendário 1993, 1994 e 1995 mediante notas fiscais consideradas inidôneas, porque emitidas por empresas inexistentes. Entre outros indícios, constatou que a contribuinte escriturara no Livro Razão e no Diário Geral as aquisições da matéria-prima a débito da conta de resultado denominada "Compras a Prazo", tendo como contrapartida as contas de passivo denominadas "Fornecedores Diversos" e, posteriormente, "Financiamentos Diversos".

Passo seguinte, a fiscalização apurou, mês a mês, líquido de ICMS, o total dessas notas inidôneas registradas na contabilidade. Esse total mensal foi cotejado com o custo da matéria-prima, também calculado mensalmente, a partir dos dados informados pela contribuinte no Anexo 1 da Declaração IRPJ, da seguinte forma: $\text{Custo da matéria-prima} = \text{Custo dos Produtos Fabricados Vendidos} \text{ menos } \text{Custo do Pessoal Aplicado na Produção e Encargos Sociais} \text{ menos } \text{Outros Custos}$.



PROCESSO N.º 10930.000747/98-99
ACÓRDÃO N.º 101-93.543

Do cotejo entre o custo da matéria-prima declarado no mês e o total das aquisições consideradas inidôneas contabilizadas no mês, a fiscalização escolheu o menor, procedendo à glosa de custos nesse valor menor.

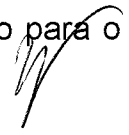
Até aqui o procedimento adotado foi correto, pois, em se tratando de glosa de custos, não se poderia, no mês, glosar custos em valor superior àquele declarado. Em outras palavras, se o fisco optou por desconsiderar a apropriação de custos realizada pela contribuinte, essa desconsideração nunca poderia ultrapassar 100% dos custos apropriados.

No mês em que o total das aquisições inidôneas excedeu o custo da matéria-prima declarada, além de glosar 100% dos custos apropriados nesse mês, a fiscalização fez agregar o excesso ao total das aquisições inidôneas do mês seguinte.

Esse aproveitamento do excesso, verificado em jan./93, abr./93, jul./93, nov./93, dez./93, jan./94 e dez./94, para o mês seguinte foi julgado descabido pela decisão singular, sob o pálio de que a glosa de custos não pode exceder sob hipótese alguma o montante dos insumos levado ao custo dos produtos vendidos.

Com razão a autoridade julgadora de primeira instância.

A glosa só poderá ser efetuada no mês em que o custo foi apropriado, limitada a 100% do valor dele. No caso vertente, o Livro Razão e o Diário Geral revelam que a contribuinte escriturou como despesa, no mesmo mês de sua emissão, o total das notas fiscais inidôneas. Por exemplo, no mês de janeiro de 1993, escriturou na conta de resultado "Compras a Prazo" (fls. 436) o valor de Cr\$ 9.250.000.000,00, idêntico ao apurado pela fiscalização para o total das notas fiscais



PROCESSO N.º 10930.000747/98-99
ACÓRDÃO N.º 101-93.543

inidôneas no mesmo mês (fls. 819). É bem verdade que o lançamento contábil efetuado pela contribuinte não se amolda à melhor prática contábil, pois lançou a despesa pelo valor bruto das notas fiscais, incluindo o ICMS incidente sobre a matéria-prima, o qual, como se sabe, será recuperado na venda da roupa pronta. No mês de janeiro de 1993, o ICMS monta a Cr\$ 1.110.000.000,00, razão pela qual o total das notas fiscais inidôneas líquido de ICMS reduz-se a Cr\$ 8.140.000.000,00, como bem calculou a fiscalização (fls. 819).

Ao confrontar os Cr\$ 8.140.000.000,00 (total das notas inidôneas líquido de ICMS em jan./93) com os Cr\$ 7.769.170.000,00 (custo da matéria-prima declarado no mês de jan./93 – DIPJ exercício 1994 Anexo 1 fls. 005), a fiscalização fixou o menor deles para o valor da glosa de custos no mês de janeiro de 1993 e aproveitou o "excesso" de notas fiscais inidôneas, igual a Cr\$ 370.830.000,00 (diferença entre o maior e o menor - fls. 825), no total de notas fiscais inidôneas do mês de fevereiro de 1993.

O aproveitamento do "excesso" de Cr\$ 370.830.000,00 no mês de fevereiro de 1993 é insubsistente, porque este valor é, como acima demonstrado, uma parcela dos Cr\$ 9.250.000.000,00 apropriados pela contribuinte como custo em janeiro de 1993. A glosa só poderá ser efetuada no mês em que o custo foi apropriado, nunca em outro período. Não pode a fiscalização glosar em fevereiro de 1993 o custo apropriado em janeiro de 1993.

Embora fora do escopo do recurso de ofício, registro que foi correto o procedimento da decisão singular ao manter o adicional do IRPJ tributado a menor no lançamento fiscal, por ter o autuante desconsiderado o lucro real declarado nos meses 10/93, 05/94 a 12/94, 02/95 a 04/95 e 07/95 a 12/95 (fls. 007 v., 017/018 v., 028/030 e 033/038).



PROCESSO N.º 10930.000747/98-99
ACÓRDÃO N.º 101-93.543

Com efeito, ao lavrar o auto de infração, o fiscal atuante não se deu conta de que nos meses em questão a contribuinte apurara lucro real positivo, que deveria ser somado, para fins do cálculo do adicional, ao lucro que aflorou após a glosa de custos. A soma teria majorado a parcela do lucro real superior a 25.000 UFIR no mês, elevando, por conseguinte, o adicional devido.

Houvesse o decisório monocrático, de moto próprio, corrigido a falha no lançamento, teria praticado agravamento da exigência, defeso às instâncias julgadoras.

A exoneração de crédito tributário relativo a IRRF e CSLL foi mera decorrência do ajuste efetuado no IRPJ. Os lançamentos reflexos colhem a mesma sorte do feito principal, em razão da relação de causa e efeito entre eles existente.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

É o meu voto.

Brasília (DF), 26 de julho de 2001.


EDISON PEREIRA RODRIGUES