MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008858/90-52
RECURSO Nº. : 100.925
MATÉRIA : IRPJ - Exs.: 1986 a 1988
RECORRENTE : CAMPIGLIA, BIANCHESSI & COMPANHIA AUDITORES.
RECORRIDA : DRF em PORTO ALEGRE - RS
SESSÃO DE : 19 de março de 1997
ACÓRDÃO Nº. : 103-18.473

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Empréstimo de Dinheiro a Sócio - Saldo devedor em conta corrente de sócio aflorado *em virtude de expurgos, efetuados pelo Fisco, de determinados* créditos do saldo credor da conta, por si só, não carateriza distribuição disfarçada de lucros a título de empréstimo de dinheiro ao sócio, mas recomenda aprofundamento dos trabalhos fiscais de análise dos débitos em conta corrente, de modo a identificar a natureza jurídica dos negócios representados contabilmente. A hipótese de distribuição disfarçada de lucros descrita na lei somente resultará caracterizada se comprovado nos autos o empréstimo de dinheiro ao sócio, existindo lucros acumulados.

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Negócio em Condições de Favorecimento a Pessoa Ligada - Não caracteriza *negócio de favorecimento crédito de encargos financeiros incidentes* sobre o saldo credor mensal de conta corrente de sócio, tornado devedor em razão do expurgo do saldo da conta de despesas de aluguéis não pagos. Se os aluguéis foram contratados e eram devidos e se não demonstrado que os encargos financeiros foram calculados acima dos índices de mercado, é improcedente a presunção de distribuição disfarçada de lucros.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - Fornecedor Inexistente - É procedente a tributação de receitas e outros ganhos que deveriam ser levados às contas de resultado, porém indevidamente escriturados em conta patrimonial passiva, em nome de fornecedor inexistente.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - Clientes Identificados - Caracterizada por receitas comprovadamente oriundas de clientes da empresa, excluídas do resultado do exercício em virtude de escrituradas em conta patrimonial a crédito de sócio. Tributação procedente.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - Comissões e Intermediações - Comprovadamente oriundas de clientes da empresa, porém creditadas *diretamente em conta corrente do sócio, não computadas em contas* de resultado caracteriza omissão de receitas. Todas as receitas auferidas no curso do período-base devem ser oferecidas à tributação, independentemente da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte, bem como do seu objeto ou dos seus efeitos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008858/90-52
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.473

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - Suprimentos de Origem não Comprovada - Não comprovada a origem dos recursos dados como supridos pelo sócio majoritário a presunção legal (art. 181 do RIR/80) é de que se originaram em receitas omitidas mantidas à margem da contabilidade, as quais devem ser submetidas a tributação.

IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - Glosa de Despesas - Remuneração das Esposas dos Sócios - A dedutibilidade de dispêndios a título de despesas operacionais está condicionada à comprovação da efetividade da prestação dos serviços e ao atendimento dos pressupostos fiscais da necessidade, usualidade e normalidade dos gastos aos desenvolvimento das operações da empresa.

IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - Glosa de Despesas - Honorários Profissionais - Para que seja aceita a dedutibilidade, como despesas operacionais, de pagamentos efetuados a funcionários, diretores e sócios da empresa, a título de "Honorários Profissionais", é indispensável a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e do atendimento aos pressupostos fiscais da necessidade, usualidade e normalidade dos dispêndios aos desenvolvimento das operações da empresa.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO MAJORADA - Falsidade Ideológica - Circunstância Agravante - A manutenção de conta patrimonial passiva, movimentada intensamente por vários exercícios sociais, em nome de fornecedor inexistente, escriturada com históricos contábeis falseados indicando "aquisições" e "pagamentos" das aquisições, mas que, na verdade, comprovadamente se referia, em parte, a controle de receitas omitidas à tributação e de outros valores que deveriam transitar por contas de resultado, caracteriza evidente intuito de fraude e justifica a cominação da penalidade agravada.

ENCARGOS MORATÓRIOS - TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - Indevida a cobrança de juros de mora com base na Taxa Referencial Diária, no período de fevereiro a julho de 1991, por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4º. do artigo 1º. do Decreto-lei nº. 4.657, de 04/09/42 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro), face às disposições da Medida Provisória nº. 298/91 e da Lei nº. 8.218/91.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CAMPIGLIA, BIANCHESSI & COMPANHIA AUDITORES.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008858/90-52
ACÓRDÃO Nº. : 103-18.473

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a importância Cr$ 1.252.231.351,00 (Cr$ 949.771.690,00 + Cr$ 302.459.661,00), no exercício financeiro de 1986, bem como reduzir a multa de lançamento *ex officio* referente ao item 15 do auto de infração, de 150% para 50% (cinqüenta por cento), no exercício financeiro de 1988 e excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 02 JUN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Vilson Biadola, Márcio Machado Caldeira, Murilo Rodrigues da Cunha Soares, Sandra Maria Dias Nunes, Raquel Elita Perto Villa Real, Márcia Maria Loira Meira e Victor Luís de Salles Freire.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008858/90-52
ACÓRDÃO Nº. : 103-18.473

RECURSO Nº. : 100.925
RECORRENTE : CAMPIGLIA, BIANCHESSI & COMPANHIA AUDITORES.

RELATÓRIO

Inicialmente adoto o relatório da Resolução nº. 103-01.236, a seguir transcrito:

"CAMPIGLIA, BIANCHESSI & CIA. AUDITORES, pessoa jurídica inscrita no CGC sob nº. 60.849.528/0001-61, com domicílio tributário em SÃO PAULO (SP), inconformada com a decisão proferida em primeira instância, interpõe, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº.70235/72, recurso voluntário com o fito de obter sua reforma.

A exigência fiscal em apreço tem origem no auto de infração de fls. 2010/2017, mediante o qual foi constituído de ofício, em 03/09/90, crédito tributário no montante equivalente a 2.439.950,61 BTNF, nele computados juros de mora e multas proporcionais, correspondente ao imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica nos períodos-base de 1985, 1986 e 1987.

Consoante os fatos descritos na peça vestibular da autuação, e no Termo de Verificação Fiscal e de Juntada de Papéis, de fls. 1963/2009, imputou-se à Auditada o cometimento das infrações, assim descritas em resumo:

I - PERÍODO-BASE DE 1985

a) **Distribuição Disfarçada de Lucros** capitulada nos artigos 367, inciso V e 370, inciso VI do RIR/80, com a nova redação dada pelo art. 20, incisos V e VI do Decreto-lei nº. 2065/83, caracterizada por créditos efetuados na conta de ELISEU BIANCHESSI - C/ MOVIMENTO, no montante de Cr$ 904.934.400,00, correspondentes, na realidade , a aluguéis devidos pela Autuada à empresa EB ADMINISTRADORA DE BENS LTDA., não constando daquela rubrica débitos relativos a pagamentos efetuados à titular do direito ao recebimento de aluguéis, havendo somente registros de retiradas pelo Sr. Eliseu, sócio controlador da companhia, para si e suas aplicações;

a. 1. excluídos tais créditos da conta corrente em apreço seu saldo, que apresentava-se credor no montante de Cr$ 471.975.644,00, transformou-se em devedor, no valor de Cr$ 432.958.756,00, quantia considerada distribuída ao referido sócio;

a. 2. nesse contexto, a fiscalização reconstituiu o cálculo da correção monetária do patrimônio líquido, subtraindo do seu total a importância considerada distribuída disfarçadamente, e concluiu pela glosa de Cr$ 949.771.690,00, a este título.

b) **Distribuição Disfarçada de Lucros** capitulada no artigo 20, incisos II e VIII do Decreto-lei nº. 2065/83, correspondente a Cr$ 302.459.661,00, creditados na conta corrente mencionada na alínea anterior, tendo por contrapartida débito de despesas financeiras, correspondentes a remuneração, no período de junho a novembro de 1985, *do saldo credor evidenciado na rubrica*;

b. 1. fundamentam a glosa os fatos de que:

1. tais saldos credores decorrem dos lançamentos indevidos dos aluguéis antes mencionados, registrados nos primeiros dias de cada mês;
2. na EAB ADMINISTRADORA DE BENS LTDA., nada foi correspondido como receita, referente a tais valores contabilizados como despesa financeira;
3. na declaração de rendimentos do Sr. Eliseu também nada foi correspondido como receita.

c) **Omissão de Receitas** capitulada nos artigo 153, 154, 156, 157, 158, 167, 172, 174, 179 e 180 do RIR/80, apurada pela contabilização de valores a crédito da conta corrente de fornecedor inexistente - IBM LTDA. no montante de Cr$ 1.431.537.112,00;

c. 1. tal conta nada mais é do que, ao menos em parte, CAIXA 2 da auditada, cujos créditos são oriundos de:

1. recebimentos de receitas de clientes;

2. recebimentos da devolução total do valor líquido das rescisões de contrato de trabalho de funcionários demitidos e, na maioria das vezes, readmitidos posteriormente;
2.1. nesse caso, por ocasião da rescisão do contrato, tais valores são lançados como despesas e, quando da devolução, ingressam no patrimônio da sociedade mediante débito da conta Bancos e a crédito da conta IBM LTDA., no passivo, efetuando-se lançamento inverso quando do efetivo pagamento ao empregado de valor menor que o da rescisão;
2.2. para fins de levantamento do valor tributável, foram deduzidas as quantias identificadas como pagamentos reais das rescisões, alcançando a tributação apenas o lucro com essas operações;

3. débitos que ultrapassaram os créditos e que, no final do exercício eram transferidos para esta conta para anular a conta do fornecedor, consoante exemplos de fls. 1996.

d) **Omissão de Receita de Clientes Identificados** capitulada nos artigos 153, 154, 156, 157, 167, 172, 173, 174, 179, 180 e 181 do RIR/80, correspondentes a créditos efetuados na mesma conta corrente mantida na escrituração em nome do sócio, no total de Cr$ 639.953.910,00, como se se tratasse de recursos por ele aportados, mas que, em verdade, teriam origem em receitas pagas por clientes da sociedade as quais, em face da forma de contabilização adotada, não transitaram por resultado do período;

d.1. esclarece ainda a fiscalização que tais quantias, embora creditadas diretamente àquele sócio, não constam de sua declaração de rendimentos.

e) **Omissão de Receita** capitulada nos mesmos dispositivos regulamentares invocados na alínea precedente, caracterizada igualmente por créditos efetuados naquela conta corrente, como suprimentos de fundos cuja origem não se pode identificar, totalizando Cr$ 1.025.845.585,00;

e. 1. assegura, ainda a fiscalização, que tal importe é incompatível com os valores declarados pelo sócio.

f) **Despesas Indedutíveis** capitulada nos artigos 191 e 387 do RIR/80, correspondente a:

f.1. **remuneração das esposas dos sócios gerentes**, no montante de Cr$ 324.868.141,00, sem comprovação da efetiva prestação dos serviços, ou cumprimento da jornada de trabalho indicado nas fichas de registro de empregados, apesar da intimação dirigida à empresa para tal fim; outrossim, as declarações de rendimentos das beneficiárias evidenciam o desempenho de outras atividades remuneradas, algumas até no serviço público, inviabilizando o trabalho perante a recorrente;

f.2. **honorários profissionais**, no montante de Cr$ 88.676.579,00, atribuídos a funcionários e sócios da própria empresa ou a empresas de propriedade destes funcionários e sócios sem indicação das causas que lhes deram origem ou comprovação da efetiva prestação dos respectivos serviços.

II - PERÍODO-BASE DE 1986

a) idem subitem I. c., com valor tributável de Cz$ 2.000.704,00;

b) idem subitem I. d., com valor tributável de Cz$ 1.080.445,37;

c) idem subitem I. e., com valor tributável de Cz$ 7.446.060,66;

d) idem subitem I. f. 1., com valor tributável de Cz$ 1.565.696,98;
e) idem subitem I. f. 2., com valor tributável de Cz$ 1.206.434,77.

III - PERÍODO-BASE DE 1987

a) idem subitem I. c., com valor tributável de Cz$ 3.435.269,00;

b) idem subitem I. d., com valor tributável de Cz$ 103.944.506,56;

b. 1. em adição, afirma a auditoria fiscal que:

1. tais receitas derivaram ainda percentual fixo calculado sobre notas fiscais de serviços, de matérias-primas e materiais secundários, de determinados fornecedores específicos, encontrados nos clientes da Autuada;

2. o valor pago à Auditada constava como recebido pelos fornecedores;

3. tais clientes pagaram como honorários profissionais valores irrisórios, quando comparados com os percentuais das notas fiscais dos fornecedores, considerados normais quando comparados a outros clientes;

c) idem subitem I. e., com valor tributável de Cz$ 21.337.281,96;

d) idem subitem I. f. 1., com valor tributável de Cz$ 3.780.544,56;

e) idem subitem I. f. 2., com valor tributável de Cz$ 3.180.437,64.

Com relação aos subitens I. c, II. a, III. a e III. c, foi imposta a penalidade agravada prevista no artigo 728, inciso III do RIR/80, impondo-se, quanto às demais infrações a pena básica de que trata o inciso II do mesmo dispositivo regulamentar.

O aludido Termo de Verificação Fiscal, traça ainda o perfil da Contribuinte, esclarecendo tratar-se da maior empresa nacional de auditoria independente, contando com aproximadamente 1000 clientes, registrada na CVM e responsável pela auditoria de grandes estatais, como o Banco do Brasil S.A., Petrobrás Fertilizantes - Petrofértil, Banco do Estado do Pará S.A., Caixa Econômica Federal, ENGESA, Banco Real e Banco do Nordeste do Brasil, entre outros.

Instaurando a fase litigiosa do processo, a Contribuinte apresentou, em 18/10/90, após prorrogação do prazo para defesa concedida pelo despacho de fls. 2054, a impugnação de fls. 2056/2081, argüindo, em síntese, que:

1. a forma atípica como foi conduzido o procedimento fiscal aparenta objetivos outros que não o de apurar resultados subtraídos da tributação;
1.1. o labor fiscal notabilizou-se, entre outros fatos, pela recusa de os autuantes firmarem termo em que constassem todos os documentos retirados da empresa, exibição de muitos documentos retirados da empresa junto a outras empresas envolvidas na investigação, na maioria suas clientes, acompanhada de comentários desabonadores ao sócio principal da impugnante, divulgação do auto de infração lavrado com todas as suas peças entre clientes importantes, com grave infração à lei e objetivo de atingir a credibilidade da Requerente, manifestando o desejo de saber como tais documentos foram parar em

mãos de concorrentes e jornalistas, iniciativa que, a toda evidência não foi sua nem de seus colaboradores;

2. no que tange à pesquisa dos fatos, esclarece que o grupo composto de três empresas, adotava sistema de "praticamente caixa único", daí se justificar a grande quantidade de lançamentos em conta corrente do sócio Eliseu A. Bianchessi, que funcionava como uma conta central de apropriação e distribuição de valores, não significando com isto, que tais valores não estivessem correspondidos nas demais sociedades;

2.1. reconhece que esta centralização não tenha sido a melhor maneira de submeter a um controle único a movimentação de todas as empresas, porque ensejou a retirada de ilações que não correspondem à realidade, situação que esta sendo usada pela fiscalização para impor tributação incompatível com o volume dos seus negócios e o estado atual de seu patrimônio;

3. quanto ao mérito, assegura que as quantias registradas a crédito da conta corrente mantida em nome do sócio controlador, correspondentes aos aluguéis devidos à EAB Administradora de Bens Ltda., resultaram do fato de o aludido sócio haver efetuado o pagamento em dinheiro daquelas importâncias por conta da Autuada, conforme consta escriturado às fls. 80 a 95 do Livro Diário nº. 2 da beneficiária dos rendimentos, adquirindo, assim, o direito ao ressarcimento consignado a seu crédito, conforme a boa técnica contábil;

3.1. ademais, é também temerário e desprovido de lógica o caminho trilhado pelo Fisco em segregar para comparação o valor de determinado tipo de crédito (aluguéis) com o saldo da conta movimento do sócio ao final do exercício, quando a totalidade da movimentação ascendeu a valores derivados de diferentes modalidades de operações de cunho pessoal do sócio titular da conta, inclusive inúmeras aplicações e resgates de investimentos financeiros, bem como recursos de giro das demais empresas em que participava.

4. relativamente à imputação de prática de distribuição disfarçada de lucros decorrente da contabilização de perdas financeiras, provada a existência do direito de crédito do titular da conta em face dos pagamentos de aluguéis efetuados por caixa a favor da EAB, a exigência merece ser desconstituída;

5. quanto à pretensa omissão de receitas de clientes identificados, percebe-se a forma precipitada de agir da equipe autuante;

5.1. de uma análise mais detalhada dos valores listados pelo Fisco à fl. 458, no montante de Cr$ 639.953.910,00, no ano de 1985, percebe-se que sua totalidade corresponde a empréstimos obtidos junto a clientes ou receitas auferidas por outras empresas interligadas, reconhecida contabilmente, as quais, devido a sistemática de concentração de gestão de recursos, geraram a equivocada interpretação dos fatos;

5.2. em seguimento, destaca que as importâncias de Cr$ 268.125.000,000 e Cr$ 300.000.000,00 supridas pelo sócio Eliseu A. Bianchessi originaram-se de empréstimos contraídos pelo mesmo, nada relacionando-se à aventada omissão de receitas;

5.3. de outra forma, parte das quantias listadas corresponde a valores percebidos por empresas interligadas de clientes comuns, mas que tiveram nas mesmas o regular registro como receita própria, oferecida à tributação, podendo novamente ser atribuído a equívoco do Fisco ao sistema centralizado de movimentação financeira, como exemplifica, ocorrendo semelhante situação com relação ao ano de 1986;

5.4. o auto de infração aponta ainda o recebimento, em 1987, de percentual sobre notas fiscais diversas, de determinados fornecedores específicos, encontrados nos clientes da Autuada, mas, assegura que nas pesquisas realizadas junto aos mesmos clientes, nunca constou como pagamento a esta empresa;

5.5. do exposto conclui-se, pelas próprias palavras dos autuantes, que os valores levados a crédito da conta corrente de Eliseu A. Bianchessi, ainda que pagos por clientes, nunca foram por eles reconhecidos como pertencentes à Impugnante, nada tendo a ver com honorários profissionais, que foram faturados normalmente e constam das fichas de contas correntes, sendo possível a conclusão de que, em relação a sua prestação de serviços não houve omissão de receita proveniente desses clientes;

5.6. não reconheceram porque a ela não foram feitos, mas sim ao Sr. Eliseu A. Bianchessi, ainda que, por lapso, possa algum cheque ter saído em nome da Auditoria, não sendo crível sua contabilização na empresa se tais valores fossem escusos;

5.7. a capitulação da pretensa infração em especial a de que trata o artigo 181 do RIR/80 faculta o arbitramento de receita com base em suprimentos de caixa, desde que provada a origem e efetiva entrega dos recursos à empresa beneficiária do suprimento;

5.8. no presente caso é inconteste que houve um crédito em conta corrente do sócio principal, mas não chega a se enquadrar no tipo legal, eis que:
a) se tratam de recursos pagos ao beneficiário do crédito, por clientes da Impugnante e por ordem de terceiras pessoas que deles eram credoras;
b) tais valores efetivamente ingressaram na empresa, através de remessas ou cheques endereçados ao titular da conta creditada;
c) impossível, aqui, a presunção de omissão de receita, vez que esta tem cabimento e justifica o arbitramento quando, havendo comprovada omissão de receita, não se dispõe de base para determinar seu montante, o que não é o caso como visto;

6. nos itens 5, 11 e 16 da folha de continuação do auto de infração são apontadas omissão de receita "apuradas pela contabilização de valores creditados na conta do sócio majoritário e que funcionaram e constaram como suprimento de caixa", sem identificação da origem do dinheiro;

6.1. o enquadramento legal dos créditos acha-se no artigo 181 do RIR/80, dispositivo que autoriza a Fiscalização a arbitrar omissão de receita com base em suprimento de caixa feitos pelos sócios, se não houver comprovação da origem e efetiva entrega dos recursos à sociedade;

6.2. portanto, a prova da existência dos créditos nas contas dos sócios não é o bastante para a comprovação da omissão de receita, eis que a lei autoriza o arbitramento com base no suprimento de caixa somente se a fiscalização, tendo provado a existência de omissão de receita, não tenha como dimensionar seu montante;

6.3. nesta hipótese, autoriza a lei que ela tome o valor dos suprimentos sem origem como medida da eventual omissão total da receita;

6.4. no caso dos autos, a toda evidência, flagra-se que a Fiscalização tomou como ponto de referência todo o movimento da conta corrente de Eliseu A. Bianchessi, que funcionava como uma conta de controle da movimentação financeira das empresas e do próprio titular, com os necessários reflexos, por contrapartida, nas demais contas da Impugnante e das empresas a ela ligadas;

6.5. não trouxe, porém, a prova de nenhum trabalho executado pela Impugnante cuja receita não tenha sido contabilizada como tal e incluída na composição do resultado líquido de cada um de seus exercícios sociais, fato este indispensável para o uso dos suprimentos de caixa como medida presuntiva da totalidade dessa omissão;

7. no tocante a conta IBM, pode ter havido, por alguma impropriedade, recuperação de custo ou de despesa não contabilizada, como alguns casos apontados, mas se tratam de valores que influíram no resultado como elementos redutores do custo ou das despesas, nunca como valores que elevariam a receita e, por isso, pudessem ser considerados como omissão de receita;

7.1. ainda assim. tais valores, como amplamente explicitado ao se tratar daquele item, comportam atenuantes face ao acolhimento, naquela conta, de despesas outras que também, por lapso, não foram apropriadas às respectivas contas de resultados;

7.2. mesmo que se pretenda manter a tributação sobre tais valores, referem-se eles a parcelas de resultados perfeitamente identificadas e que, por isso mesmo, não ensejam, de nenhuma maneira, o escudo do arbitramento de receita, que é o caso específico aqui tratado;

7.3. ademais fundamentaram a autuação os artigos 180 e 181 do RIR/80;

7.4. o artigo 180 somente autorizava presunção de omissão de receita quando da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, aspecto que não constituí matéria objeto de lançamento neste item;

7.5. de outra parte, o artigo 181 trata de omissão de receita provada por indícios na escrituração, hipótese em que a Autoridade Tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos supridos à empresa;

7.6. resultando ausentes tais pressupostos caracterizadores dos fato que deveriam subsumirem-se à hipótese de incidência aventada, passa a pretensão fiscal a consistir num inusitado procedimento de impor sanção desprovida do elo necessário ao surgimento da obrigação tributária;

8. a matéria referente às despesas com a remuneração das esposas dos sócios gerentes já havia sido objeto da informação de fls. 15, quando foi esclarecido que as pessoas arroladas prestavam serviços auxiliares como tradução , visitas a clientes pertencentes à carteira indicação de possíveis clientes para contato, coordenação d secretaria geral, serviços de comunicação social, enfim, uma imen gama de serviços de apoio estratégico a uma empresa de porte auditoria;

8.1. os dispêndios correspondem à contrapartida de algo recebi que, por isso mesmo, torna o pagamento devido e necessár contratação dos trabalhos que possuem nexo causal com a ativi

fim da contratante, tornando-os dedutíveis na determinação do lucro real;

9. de forma semelhante ao item precedente, a fiscalização entendeu desnecessários os serviços prestados por profissionais vinculados ao quadro funcional da Autuada ou por intermédio de empresas das quais participavam;

9. 1. referidos serviços foram prestados na forma de subcontratação em estabelecimento de empresas de clientes da Impugnante e correspondiam à execução de trabalhos afins àqueles objeto da prestação contratada com a Requerente, portanto, normais e usuais no ramo de atividade onde desenvolve suas operações, portanto injustificável e arbitrária a glosa da despesa pertinente;

10. por derradeiro, o agravamento da multa caracteriza medida demasiadamente severa nas circunstâncias em que se apresentam os fatos, podendo atribuir-se ao equívoco incorrido pelos autuantes na interpretação das situações examinadas;

10.1. a matéria que corresponde à manutenção de uma conta de fornecedor inexistente embora não reflita o registro exclusivo de fatos contábeis pertinentes, a tal rubrica, também, de forma alguma enquadra-se na tipificação da infração pretendida pelo Fisco de omissão de receita, ao contrário em determinadas oportunidades, até mesmo indevidamente, foram lançadas despesas operacionais e dedutíveis nessa conta, devido a falhas técnicas de processamento contábil, portanto incabível a cominação de penalidade agravada;

10.2. no que diz respeito à omissão de receitas de clientes identificados, da apreciação realizada na impugnação foi demonstrada a impossibilidade da presunção de omissão de receita por corresponder a recursos pagos ao beneficiário do crédito por ordem de terceiras pessoas, em nada permitindo-se concluir acerca da receita omitida, sendo injustificável o agravamento da multa.

Ouvidos os autores do procedimento fiscal, na forma do artigo 19 do Decreto nº. 70235/72, estes se pronunciaram pela informação de fls. 2084/2119, propugnando pela manutenção do feito.

Pela decisão nº. 416/91, de fls. 2702/2763, O Delegado da Receita Federal em Porto Alegre julgou a ação fiscal procedente, nos seguintes termos assim resumidos em ementa:

'**PRELIMINAR DESCONHECIDA** - O Processo Administrativo Fiscal não é o instrumento legal apropriado para julgar a conduta dos *Auditores Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções.*

PROCESSO Nº.: 11080.008858/90-52
ACÓRDÃO Nº. : 103-18.473

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Impugnação da Exigência - A impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, instruída com a prova documental. Meras alegações são ineficazes.

PRINCÍPIO DA ENTIDADE - Inobservância. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte; caso contrário inverte-se o ônus da prova.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Saldo devedor da conta-movimento do sócio-controlador caracteriza empréstimo.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Pagamento de correção monetária ao sócio controlador sobre supostos saldos credores, sem contrapartida de receita, caracteriza negócio em condições de favorecimento.

OMISSÃO DE RECEITA - Comprovada, com documentação objetiva e inconteste, a efetiva entrega de numerário de clientes identificados à pessoa jurídica, incabível alegação de que são suprimentos feitos pelo sócio-controlador.

OMISSÃO DE RECEITA - Crime de sonegação fiscal com conluio. Tributa-se como receita omitida, a proveniente da intermediação de notas fiscais frias para clientes e emissão de parecer de auditoria sem ressalvas sobre a escrituração das empresas.

OMISSÃO DE RECEITA - Comprovada a efetiva entrega de numerário, e não apresentando o contribuinte qualquer explicação para o fato, presume-se omissão de receita, alicerçada em veementes indícios, em razão de vários outros casos semelhantes comprovados em base documental.

OMISSÃO DE RECEITA - Falsidade ideológica. Conta falsa de Fornecedor. Funcionava como espécie de "caixa dois" parcial, com lançamentos anormais.

DESPESAS DESNECESSÁRIAS - Remuneração das esposas dos dirigentes tidas como assalariadas. São indedutíveis as despesas com empregados, se não comprovada a necessidade e efetiva prestação dos serviços, mormente quando trabalham em outras atividades.

DESPESAS DESNECESSÁRIAS - Honorários profissionais. Adiciona-se ao lucro líquido, honorários pagos a empregados e sócios da própria empresa e à empresas dos mesmos, visto não preenchidos os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

MULTA EXASPERADA - Comissões obtidas pela intermediação de notas-frias e conta falsa de fornecedor revelam evidente intuito de fraude, justificando o agravamento da multa.

Impugnação Improcedente."

Cientificada do decisório em 29/05/91 (AR de fls. 2765), interpôs a Interessada, em 27/06/91, o recurso voluntário de fls. 2771/2784, no qual, reclamando contra a falta de realização de diligências quanto às matérias tipificadas como distribuição disfarçada de lucros e omissão de receitas de clientes identificados, reproduziu as razões de mérito expendidas na defesa inicial."

Na assentada de 22/06/92, o processo foi apreciado por este Colegiado que rejeitou as preliminares suscitadas pela recorrente e, nos termos da Resolução nº. 103-01.236, deliberou converter o julgamento em diligência, restituindo os autos à repartição de origem para que fossem adotadas as seguintes providências:

"a) o Sr. Eliseu Artur Bianchessi intimado, pessoalmente, a:
1. comprovar a origem e a efetiva entrega dos recursos com que:
1.1. efetuou os pagamentos de aluguéis à EAB Administradora de Bens Ltda.;
1.2. efetuou os suprimentos de numerário à Autuada de que tratam os itens 5, 11 e 16 do auto de infração e subitem 2.4.2 do Termo de Verificação Fiscal e de Juntada de Papéis, de fls. 1994;

2. esclarecer as operações que teriam dado origem aos rendimentos percebidos de clientes da Autuada de que tratam os itens 4, 10 e 15 do auto de infração e subitem 2.4.1 do Termo de Verificação Fiscal e de Juntada de Papéis, de fls. 1984/1994;

b) a empresa EAB Administradora de Bens Ltda., intimada a esclarecer a origem e o efetivo ingresso dos valores dos aluguéis objeto do item 1 do auto de infração, assim como quem os teria pago, já que a Autuada afirma ter sido seu sócio e os lançamentos do Diário indicam como fonte pagadora a Recorrente, informando os motivos pelos quais consta essa divergência;

c) a Apelante intimada a:

1. esclarecer qual o motivo da emissão dos avisos de lançamentos de fls. 1249/1260, comunicando a realização de créditos à EAB Administradora de Bens Ltda., já que assegura terem os aluguéis sido pagos a Eliseu A. Bianchessi em datas muitas vezes divergentes das que constam na escrituração da própria EAB e daquelas em que foram efetuados os créditos em conta corrente mantida em nome daquele sócio;

2. indicar os lançamentos efetuados em sua escrituração comercial correspondentes aos avisos mencionados no item anterior, uma vez que, segundo os textos que contém, corresponderiam a créditos em favor da EAB, em datas diferentes daquelas em que creditou a conta corrente de seu sócio;

3. fornecer demonstrativos dos cálculos dos créditos efetuados na conta corrente em nome de seu sócio, relativos ao item 2 do auto de infração, evidenciando os índices aplicados, forma como os determinou e as respectivas bases de cálculos;

4. quanto aos itens 4, 10 e 15, do auto de infração, quais os valores correspondentes a receitas pertencentes a pessoas jurídicas interligadas, como foram os mesmos registrados em suas respectivas escriturações, juntando cópias das folhas do Diário espelhando esse fato com as respectivas contrapartidas, e, como foi possível tais empresas terem escriturado essas importâncias como receita recebida e, simultaneamente, a Autuada tê-las registrado a crédito da conta corrente de seu sócio;

5. esclarecer se a empresa IBM Ltda. possui existência jurídica, comprovando o fato em caso afirmativo, assim como o que significa tal sigla;

d) cada uma das fontes pagadoras dos valores a que se referem os itens 04 e 10 do auto de infração intimada a esclarecer as operações que deram origem a tais pagamentos, a titularidade dos rendimentos pagos, os meios de pagamentos empregados e apresentar cópias das páginas dos livros Diário onde constem os lançamentos contábeis;

e) designado servidor para manifestar-se a respeito dos elementos colhidos por decorrência das medidas previstas nas letras anteriores;

f) cientificada a interessada dos atos praticados de conformidade com as letra d e e, concedendo-lhe prazo razoável para manifestar-se a respeito desses elementos.

Relativamente à intimação de que trata a letra a, item 1, deve ser informado ao intimado que a comprovação requerida abrange, inclusive, a especificação clara e fundamentada em elementos materiais, da fonte de renda de onde teriam emanado tais recursos."

Dando cumprimento à diligência foram efetuadas as intimações determinadas por esta Câmara e, conjuntamente, aportados aos autos os documentos de fls. 2856/3073.

Em minucioso relatório de diligência, às fls. 3074/3079, o Fisco analisou a documentação carreadas aos autos.

A recorrente foi cientificada do relatório de diligência em 23/03/93 e manifestou-se sobre o mesmo em 22/04/93, fls. 3082/3083, in verbis:

> "A dificuldade de entendimento da mecânica de procedimento relativamente aos recursos movimentados em pagamento de aluguéis pode ser atribuída à centralização de recursos na conta corrente do Sr. Eliseu Bianchessi, anteriormente abordado em detalhes nas fases impugnatória e recursal, inobstante ainda mostrar-se relutante o Fisco em reconhecer a forma em que se desenvolveram as operações.
>
> Relativamente ao item 5 do Auto de Infração, onde restou demonstrada, na maior parte, a origem e a efetiva entrega de recursos pelo sócio à pessoa jurídica, estranhamos o entendimento dado pelos AFTNs incumbidos da realização da diligência, não acatando como hábeis os resgates de aplicações financeiras do sócio supridor, em dissonância com a uníssona jurisprudência do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes.
>
> Quanto ao item 11 do auto de infração, inaceitável se mostra a interpretação da informação fiscal, considerando que resultou efetivamente comprovado que o valor de Cz$ 5.400.000,00 correspondia à receita da empresa EAB, figurando a crédito da conta corrente do Sr. Eliseu, como decorrência da função dessa conta na empresa que, realisticamente representa como ocorreram os fatos, inadmitindo-se, sob qualquer espécie, a rotulação pretendida pelo Fisco de suprimento sem origem.
>
> Da mesma forma no tocante ao item 16, que inusitadamente registra a informação fiscal que resgate de aplicações financeiras não se prestam a comprovar origem de recursos supridos à empresa. Nesta fase de diligência fiscal, com a anexação de farta documentação contendo extratos de aplicações financeiras em nome do Sr. Eliseu, não se concebe que o Fisco ignore a realidade fática e insista em proceder de forma parcial objetivando seus interesses, ao contrário, quando se espera imparcialidade no sentido de arrecadar o que lhe compete por ser de direito.
>
> Quanto aos itens 4, 10 e 15 do Auto de Infração, do contido no Relatório sobre Intimações e dos demais elementos constantes dos autos, percebe-se que os valores a crédito da conta do Sr. Eliseu correspondiam, em sua grande parte, às receitas de prestação de serviços de empresas interligadas, das quais o Sr. Eliseu era titular, e que, em face da sistemática centralizadora de registro na referida

conta, por ela transitavam, daí jamais constituírem suprimentos sem origem."

Solicita, a recorrente, seja dispensada atenção às confirmações obtidas junto às empresas tomadoras dos serviços juntadas ao processo e que seja realizado julgamento isento de ânimo.

Em 04/12/95, a recorrente ingressou com as razões complementares ao recurso voluntário, fls. 3086/3092, argumentando, em síntese, que:

1 - Distribuição disfarçada de lucros decorrente de valores retirados da sociedade pelo sócio majoritário, Sr. Eliseu A. Bianchessi (intitulação dada pelo auto de infração de fls. 2010 a 2023):

- a distribuição disfarçada de lucros é uma presunção; os agentes do Fisco presumiram a distribuição disfarçada de lucros ao Sr. Eliseu A. Bianchessi com base em empréstimos que lhe teriam sido feitos pela recorrente; porém, a recorrente não fez empréstimos ao Sr. Eliseu, conforme demonstram os fatos contábeis referentes às operações efetuadas entre eles registrados na "Conta 2.1.1.20.01-5 Eliseu Bianchessi c/ Movimento", para chegar aos "empréstimos" os autuantes tiveram que partir de uma outra presunção: a de que o repasse para o Sr. Eliseu dos créditos mensais da EAB, decorrentes de aluguéis devidos pela recorrente, não aconteceu de fato, apesar do registro contábil; com esse procedimento tivemos um caso insólito: uma presunção "alavancada" por outra presunção; em nenhum momento os autuantes questionaram os aspectos jurídicos contábeis do repasse: a possibilidade de se transferir a responsabilidade pelo pagamento dos aluguéis ao Sr. Eliseu, o acordo verbal entre a recorrente e o titular da conta supra mencionada, a conformidade de seu valor com o montante dos aluguéis devidos, o não desembolso financeiro por parte da recorrente, a inexistência de qualquer reclamação por parte da EAB; a única coisa que se discute é a existência do repasse, o repasse é possível, nada impede que a recorrente e o Sr. Eliseu acordassem com o mesmo, a EAB nunca deixou de receber os seus aluguéis, só que o repasse não aconteceu, segundo a suposição dos autuantes, transmudada em presunção; o repasse não aconteceu, segundo os autuantes, porque não existe nada contabilizado a débito da tal conta "Eliseu Bianchessi c/Movimento" que se refira a pagamento direto para a EAB; se houvesse os tais débitos pretendidos pelos autuantes, isto significaria a anulação ou o estorno do repasse o que somente seria possível se a EAB viesse a reclamar o seu crédito; se não houve esse débitos, isto significa que o pagamento dos aluguéis foi feito pelo Sr. Eliseu com as tais retiradas para si, segundo a linguagem dos autuantes; o realce dado pelos autuantes ao "pagamento direto" sugere que os mesmo confundiram a contabilidade da recorrente com a do Sr. Eliseu: esse "pagamento direto" só tem sentido de Eliseu para EAB e quem vai mostrar o seu registro é a escrituração deles; se a EAB não tenha registrado em sua contabilidade os seus direitos de crédito em relação aos aluguéis, apenas por hipótese, não verificada na prática, pois consta nos autos a prova do registro da receita de aluguéis na EAB, esta é uma questão que não diz respeito à recorrente em função do "princípio da entidade"; a hipótese de omissão de receita na EAB, cuja contabilização deveria ser feita mês a mês, segundo as regras

do regime de competência, não deve e não pode ter qualquer conseqüência na recorrente; é irrelevante para a recorrente e para a solução do litígio, indagações do tipo: se o Sr. Eliseu efetuou os pagamentos dos aluguéis; quando foram feitos; se antes ou depois dos créditos efetuados pela recorrente; se há coincidência com os registros da EAB; qual a forma utilizada; se em cheque, em dinheiro ou crédito em conta; e mais, por falar em coincidência, por exemplo: se houve da parte do Sr. Eliseu adiantamentos para a EAB por conta de aluguéis futuros, ou, ao contrário, se o Sr. Eliseu somente cumpriu a sua obrigação, que lhe foi transferida pela recorrente, muitos meses depois; a recorrente não teve duplo desembolso financeiro, pagando o valor do mesmo aluguel à EAB e ao Sr. Eliseu; os próprios autuantes consignaram que a despesa de aluguel não foi contabilizada em dobro e sua contrapartida foi exatamente a crédito na conta do Sr. Eliseu; sequer houve desembolso financeiro por parte da recorrente, que pode ficar devendo ao seu sócio os aluguéis que eram devidos à EAB; se tivesse havido duplo pagamento, aí sim poderia se presumir a distribuição disfarçada de lucros, com base, talvez, no inciso VII do art. 60 do Decreto-lei nº. 1.598/77, não de seu inciso V;

> 2 - Distribuição disfarçada de lucros decorrente da contabilização em despesas financeiras, de valores que não foram correspondidos em receita por ninguém e que na realidade foram retirados pelo sócio majoritário - Sr. Eliseu A. Bianchessi:

- este tópico da exigência decorre, de maneira direta, da matéria tratada no item anterior; como os créditos decorrentes do repasse foram sumariamente suprimidos da conta "Eliseu Bianchessi c/Movimento" operando a "mágica" de transformar saldos credores em devedores, a correção monetária sobre esses saldos credores foram também anulados sem maior cerimônia; comprovada a legitimidade jurídico contábil desses créditos, como se fez no item anterior, e, ainda, através das razões contidas na impugnação e no recurso, os créditos provocados pela correção monetária também se restabelecerão; o montante do acessório não está em questão; os autuantes constataram e deixaram registrado que se trata efetivamente de correção monetária; entretanto, certas observações feitas pelos autuantes, no termo de verificação fiscal, exigem reparo: a primeira, de que na EAB nada foi correspondido como receita, referente a tais valores contabilizados na recorrente como despesa financeira. Esqueceram o princípio da entidade, empresa e dono da empresa são entes diferentes e não se confundem, palavras dos próprios autuantes; as despesas financeiras da recorrente nada têm a ver com as receitas financeiras da EAB, simplesmente porque esta nada emprestou àquela. O credor da recorrente é o Sr. Eliseu; além disso, ambas são entes diferentes e não se confundem; a recorrente não estaria impedida de lançar despesa, caso a EAB não lançasse a receita e vice-versa; a segunda observação: de que "Na declaração de rendimentos do Sr. Eliseu também nada foi correspondido como receita.", também vale o princípio da entidade, a recorrente e o Sr. Eliseu são entes diferentes; se o Sr. Eliseu efetivamente não registrou em sua declaração os rendimentos decorrentes da correção monetária, ele não causou qualquer redução no imposto de renda devido, simplesmente porque esses rendimentos são não tributáveis e, se dano houve, o prejudicado foi o próprio Sr. Eliseu que, provavelmente, teve dificuldades para justificar acréscimo patrimonial;

3 - Multa A gravada de 150%:

- a multa de 150% foi aplicada sobre o imposto relacionado às matérias versando sobre omissão de receitas apurada pela contabilização de valores creditados em conta de fornecedor inexistente - IBM Ltda., nos exercícios de 1986, 1987 e 1988 e sobre omissão de receitas apurada pela contabilização de valores identificados como recebidos de clientes da sociedade e contabilizados como se a sociedade tivesse recebido suprimentos de fundos do sócio majoritário, Sr. Eliseu A. Bianchessi, apenas no exercício de 1988. Seja pela descrição da matéria, seja pela indicação dos dispositivos regulamentares, artigos 180 e 181 do RIR/80, é evidente que estamos diante de presunções de omissão de receita, as quais não podem representar evidente intuito de fraude, se a receita omitida é presumida significa que a mesma não foi detectada. Há somente indícios que levam a supô-la; para que haja o evidente intuito de fraude é indispensável que a própria omissão de receita seja evidente; evoca os conceitos jurídico-tributários sobre evidente, intuito e fraude, destacados no Acórdão nº. 103-11.865/91 pelo renomado jurista e ex-Conselheiro desta Câmara, Dícler de Assunção, ao concluir que "O evidente intuito de fraude, para ser aceito, segundo reiterada jurisprudência deste Conselho, há que ficar estreme de dúvida, indagação ou divergência". Indaga como intitular de evidente intuito de fraude a omissão de receitas indicadas pelos autuantes, se as informações e os números foram pinçados da escrituração da recorrente, que nada escondeu; os autuantes chegaram a afirmar que os casos estão claramente identificados na contabilidade - conta corrente do Sr. Eliseu; a tributação pretendida decorre de interpretações divergentes: a recorrente considerou certos valores recebidos como pertencentes ao Sr. Eliseu; o Fisco tomou-os como receitas omitidas, dando uma indevida importância à menção nos históricos de nomes de clientes da recorrente, como se o Sr. Eliseu não pudesse ter negócios e transações com os mesmos; a omissão de receita descrita na letra "b" do item 28 é a mesma nos três exercícios financeiros submetidos à fiscalização, nos exercícios de 1986, 1987 e 1988; nos exercícios de 1986 e 1987, aplicou-se a multa "ex officio" de 50%, no exercício de 1988, contudo, preferiu-se a multa de 150%. É evidente que o rigor tem a ver com a vinculação feita pelos autuantes com clientes da recorrente que teriam utilizado "notas frias"; se ocorreu a utilização de "notas frias" foi de terceiras pessoas e não da recorrente; mesmo que a recorrente tivesse alguma participação, o que não foi provado, os números e as informações estavam na sua escrituração e a partir delas foram possíveis as diligências efetuadas e, assim sendo, onde o evidente intuito de fraude? Os autuantes no termo de verificação fiscal entenderam, de forma expressa, que as supostas comissões que deram origem aos créditos efetuados na conta Eliseu Bianchessi resultaram de atos praticados por ele, porém, no momento da autuação quem foi chamado às falas foi a recorrente, considerando-se os créditos efetuados ao Sr. Eliseu como suas "receitas" (da recorrente), com acréscimos do agravante do evidente intuito de fraude; se os autuantes consideraram o Sr. Eliseu como beneficiário dessas apontadas "comissões", o certo seria respeitar a escrituração da recorrente e acatar os créditos efetuados. A questão teria que ser resolvida diretamente entre o Fisco e a Pessoa Física e não entre o Fisco, a Pessoa Jurídica e a Pessoa Física, como se fez. Há outro aspecto grave: o montante da omissão de receita descrita na letra "b" do item 28 atinge, no exercício financeiro de 1988, a cifra de Cz$ 103.944.506,56, dos quais

apenas Cz$ 37.152.729,00 dizem respeito aos créditos apontados nas letras A a F do item 2.3.1.5 "Detalhamento dos principais casos que compõe a receita ora autuada" do termo de verificação fiscal, como se pode verificar na "ANÁLISE CRÉDITOS EM 1987" (fls. 481), Cz$ 66.791.777,00 correspondem a créditos semelhantes aos que constaram dos exercícios de 1986 e 1987, em relação aos quais aplicou-se a multa "ex officio" de 50%. Por coerência, na pior das hipóteses, a mesma multa deveria incidir sobre esse último montante. Em relação à movimentação efetuada na conta IBM LTDA., os autuantes deram realce exagerado ao seu título, esquecendo-se que: a) eles mesmos detectaram 1.600 lançamentos contábeis nela; e b) os seus históricos permitiram-lhes levantar e tirar conclusões sobre a natureza das operações realizadas; tudo que eles quiseram saber, todas as ilações que quiseram tirar, tudo está na referida conta, tudo está na escrituração da recorrente. A simples intitulação de uma conta não pode determinar, por si só, o agravamento da multa "ex officio"; os valores lançados na conta, impropriamente intitulada de IBM LTDA., referem-se a fatos contábeis que dependiam de uma melhor análise para se poder classificá-los de forma definitiva; tratava-se, na realidade de uma conta que melhor se intitularia de "Valores a Classificar"; uma certa informalidade ou, até mesmo, alguma displicência no título utilizado não pode embasar, por si só, a conclusão que tenha havido o evidente intuito de fraude.

Pede, a recorrente, provimento ao seu recurso, pelas razões de fato e de direito apresentadas na impugnação, no recurso e na peça complementar ao recurso.

É o relatório.

PROCESSO Nº.: 11080.008858/90-52
ACÓRDÃO Nº. : 103-18.473

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Relator:

O recurso voluntário já restou conhecido por este Colegiado, anteriormente, quando da edição da Resolução nº. 103-01.236, por tempestivo, fls. 2830 a 2855.

Nesta fase processual inexistem questões preliminares a enfrentar.

Inicialmente, cabe um registro a respeito da excelente qualidade da instrução processual, feita com esmero, de modo que, as irregularidades detectadas restaram descritas com clareza, escoradas em abundante prova documental colhida na contabilidade da autuada e, mediante diligências, na contabilidade de seus clientes e de terceiros, inclusive estabelecimentos bancários, outras empresas e pessoas físicas intervenientes nos negócios auditados, de tal forma que propicia aos usuários do processo plena visão e compreensão das matérias litigadas.

Os autos encontram-se em condições de receber julgamento por parte deste Colegiado quanto ao mérito, cujas matérias serão apreciadas na ordem adotada na peça básica.

ITEM 1 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Distribuição Disfarçada de Lucros.

No período-base de 1985 foi tributada a importância de Cr$ 949.771.690,00 correspondente à glosa de contrapartida devedora de correção monetária do balanço em virtude da exclusão do Patrimônio Líquido da importância de Cr$ 432.958.756,00, valor do saldo devedor da conta 2.1.1.20.01 - 5 ELISEU BIANCHESSI C/ MOVIMENTO, em 31/12/85, apurado pelo Fisco e considerado como lucros distribuídos disfarçadamente a título de empréstimo ao sócio majoritário.

O Fisco encontrou o valor caracterizado como empréstimo ao sócio subtraindo do saldo credor da referida conta corrente, de Cr$ 471.975.644,00, em 31/12/85, o montante de aluguéis apropriados como despesas, devidos à empresa EAB Administradora de Imóveis Ltda., porém creditados ao sócio na citada conta, no montante de Cr$ 904.934.400,00.

A exigência foi enquadrada nos artigos 367, inciso V e 370, inciso IV, do RIR/80, com nova a redação dada pelo artigo 20, incisos V e VII do Decreto-lei nº. 2.065/83.

Estes dispositivos regulamentares, na sua nova redação, dispõe, in verbis:

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

.....

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

"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 § 1°. do mesmo artigo será, para efeito de correção monetária do patrimônio líquido, deduzida dos lucros acumulados ou reservas de lucros, exceto a legal; "

A distribuição disfarçada de lucros é uma presunção legal (relativa), na maioria das vezes de difícil caracterização, por isso mesmo deve ser empregada com cautela e segurança.

É necessário que fique bem caracterizada nos autos a realização daqueles negócios elencados nos incisos do artigo 367 do RIR/80, sob pena de não *prosperar a exigência lançada com base em operações que não se subsumem no tipo* legal.

No caso dos autos o Fisco transformou em devedor o saldo credor da conta corrente em nome do sócio majoritário, mediante exclusão do montante dos alugueres devidos à EAB Administradora de Imóveis Ltda., sob o argumento de os respectivos valores pertencerem à Administradora e não ao sócio da autuada, considerando o saldo devedor aflorado como empréstimo em dinheiro ao sócio.

Entretanto, o Fisco, neste item, deixou de aprofundar os trabalhos de análise dos lançamentos contábeis dos débitos efetuados na conta corrente do sócio, bem como dos respectivos comprovantes de escrituração, de modo que ficasse evidenciado nos autos a natureza de cada um dos negócios representados contabilmente pelos referidos débitos, ou seja, o Fisco presumiu que o saldo devedor, surgido em função da exclusão efetuada, representava empréstimo em dinheiro ao sócio.

O critério adotado para se obter o saldo devedor deve ser visto com reserva, pois se é possível reconstituir o saldo de um conta, para efeitos fiscais, é verdade que o critério encerra certa dose de discricionariedade, a tal ponto que outras parcelas de créditos também poderiam ser excluídas e, no extremo, até mesmo a totalidade dos créditos, hipótese em que o total dos débitos efetuados na conta

corrente no exercício social poderia ser tomado como representativo de empréstimos ao sócio.

Mas o critério não é contábil, é jurídico.

Importa verificar se cada um dos débitos em conta corrente representa empréstimo em dinheiro ao sócio e se existem lucros acumulados. Aí sim, configurar-se-ia a distribuição disfarçada de lucros.

Saldo devedor de conta corrente de sócio no encerramento do exercício social pode englobar débitos correspondentes a diversos negócios realizados, inclusive empréstimos em dinheiro, porém nem sempre caracterizadores de distribuição disfarçada de lucros.

É de se observar que a conta corrente examinada, no presente caso, era de movimentação complexa, registrando diversos tipos de negócios com o sócio, inclusive operações caracterizadoras de omissão de receitas objeto de outros itens do auto de infração. Não se referia a uma conta corrente daquelas comumente utilizadas apenas para controle de retiradas de numerário pelo sócio.

O Fisco em relação a essa conta corrente fez uma criteriosa análise de cada uma das operações credoras agrupando-as e sistematizando-as sintética e analiticamente, segundo mapas demonstrativos de fls. 452 a 461 (volume 3), mas deixou de fazer o mesmo em relação às operações devedoras

Desse modo, não restou suficientemente caracterizada a distribuição disfarçada de lucros, motivo pelo qual acolho as razões de defesa, nesta parte, para excluir da tributação a importância de Cr$ 949.771.690,00, no período-base de 1985.

ITEM 2 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Distribuição Disfarçada de Lucros.

Refere-se à importância de Cr$ 302.459.661,00, tributada no período-base de 1985, a título de distribuição disfarçada de lucros, segundo a acusação fiscal, caracterizada por contabilização de despesas financeiras, não correspondida por receitas por ninguém, mas que na verdade foram retiradas pelo sócio.

No "termo de verificação fiscal e de juntada de documentos", fls. 1966 dos autos, o Fisco consignou que o referido valor é referente a "cálculo de correção monetária" sobre supostos saldos credores na conta corrente do sócio majoritário, entre junho e novembro de 1985; que os saldos eram credores porque creditado no início de cada mês o aluguel dos imóveis utilizados pela autuada e devidos à EAB Administradora de Imóveis Ltda., nada tendo a haver com o sócio majoritário, o qual não reconheceu tais créditos em sua declaração de rendimentos, o mesmo tendo ocorrido com a empresa beneficiária dos alugueis.

A irregularidade foi enquadrada nos incisos II e VIII do artigo 20 do Decreto-lei nº. 2.065/83.

O Fisco admitiu como legítimas as despesas mensais de aluguéis na autuada, porém não admite que os mesmos aluguéis não pagos pudessem ser creditados na conta corrente do sócio majoritário à disposição da locadora, ou por transferência ao sócio da obrigação de pagá-los à locadora.

Ora, se o Fisco, na própria descrição dos fatos, admitiu as despesas de aluguéis na autuada como regulares, se admitiu que os aluguéis pertencem à EAB Administradora, então tais aluguéis não pertencem ao sócio majoritário que não deveria mesmo lançá-los em sua declaração de rendimentos, exceto é claro como dívida a pagar à locadora.

Por outro lado, como o Fisco verificou que os imóveis utilizados pela autuada eram alugados da EAB Administradora de Imóveis Ltda., a ela pertencendo os aluguéis, então ela (locadora) é que deveria ser autuada por omissão de receitas, ou mesmo por distribuição disfarçada de lucros, por negócio de favorecimento, ao permitir que o senhor Eliseu Artur Bianchessi (EAB) permanecesse com os valores dos aluguéis em conta corrente na locatária, sem reclamá-los, partindo da hipótese de o mesmo também ser sócio da locadora.

Verifica-se também que esse item está intimamente ligado ao anterior, na medida em que o Fisco não admitiu os créditos dos aluguéis na conta corrente do sócio, ao transformar os saldos credores em devedores mediante expurgo dos aluguéis mensais, ao passo que, paradoxalmente, admite os aluguéis como verdadeiros e não pagos.

Tratando-se de aluguéis não pagos haveriam de constar, como constou, no passivo, como obrigações a pagar, mesmo que a crédito de sócio e seriam devidos os encargos de correção monetária sobre tais obrigações.

Se irregularidades houvessem seriam de outra natureza como, meramente a título de exemplo, valor de aluguel contratado e creditado acima do valor de mercado; se os imóveis foram efetivamente alugados da Administradora; se esta tinha capacidade financeira e operacional para atuar como locadora, ou se tratava de empresa de "fachada" ou de "papel"; eventual excesso no cálculo da correção monetária ou de juros sobre o saldo credor da conta corrente; se os encargos financeiros foram contratados e se eram efetivamente devidos, dentre outras hipótese de trabalho, mas são conjecturas ou linhas de investigação que o Fisco, nesta parte não trilhou, mas de distribuição disfarçada de lucros, por negócio em condições de favorecimento a pessoa ligada (artigo 20, incisos II e VIII do Decreto-lei nº. 2.065/83) como foi descrito e enquadrado, não se trata, pelo menos não nesta empresa ora recorrente.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário, nesta parte, para excluir da tributação a importância de Cr$ 302.459.661,00, no período-base de 1985.

ITENS 3, 9 e 14 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Omissão de receitas: fornecedor inexistente - "IBM Ltda".

Nesses itens foram arroladas as verbas de Cr$ 1.431.537.112,00; Cz$ 2.000.704,00; e Cz$ 3.425.269,00, referentes aos períodos-base de 1985, 1986 e 1987, respectivamente, autuadas a título de omissão de receitas caracterizada por créditos em conta de passivo intitulada "IBM Ltda.", como se fosse uma conta de fornecedor da empresa, nas na verdade inexistente, segundo descrito no termo de fls. 1.995 a 1.997 (volume 9).

O Fisco constatou que essa conta era creditada por valores de recebimentos de receitas omitidas de clientes; recebimentos de devolução de valor liquido de rescisões de contrato de trabalho de funcionários demitidos e, na maioria das vezes, readmitidos posteriormente; e créditos de valores para zerar o saldo da conta ao final do exercício social, quando os débitos ultrapassavam o total dos créditos.

Os débitos na referida conta referem-se, segundo a descrição do Fisco, a pagamentos e retiradas que não podem ou não interessam aos sócios serem contabilizados claramente, motivo pelo qual se criou uma conta de fornecedor "frio", escriturada como se houvessem "aquisições" (créditos) e "pagamentos" (débitos) das "aquisições", referindo-se tal conta, na verdade, pelo menos em parte, a um espécie de "Caixa 2" internado ou controlado na contabilidade oficial da empresa.

Exemplos e documentos relativos à escrituração dos créditos encontram-se às fls. 636 a 659; 717 a 730; 782 a 791; e 893 a 908 (volume 4) dos autos.

A recorrente nesta parte não logrou infirmar a acusação fiscal.

Em um dos tópicos de sua defesa questionou o enquadramento da irregularidade nos artigos 180 e 181 do RIR/80, asseverando que pela descrição dos fatos não ocorreu nenhuma daquelas presunções.

No enquadramento legal os autuantes citaram todos os artigos do Regulamento do Imposto de Renda aplicáveis às irregularidades detectadas, porém a recorrente apontou apenas os dois artigos acima citados, na tentativa de descaracterizar a autuação.

Espertamente desconsiderou os demais artigos citados no enquadramento legal, aplicáveis ao caso. Bastaria à recorrente ler cada um dos artigos citados para saber o seu conteúdo e confrontá-los com a descrição dos fatos.

O contribuinte tem que se defender dos fatos, da acusação fiscal, não da lei.

No presente caso, conforme relatado, a contribuinte se defendeu à larga. Pediu e obteve prorrogação do prazo para apresentar impugnação; apresentou recurso; manifestou-se quando da realização da diligência; e apresentou razões adicionais ao recurso. Em todas essas ocasiões demonstrou ter compreendido perfeitamente as acusações constantes de cada item do auto de infração.

Assim, tenho por refutados os questionamentos da recorrente quanto ao enquadramento legal em relação a todos os itens da autuação em que os fez.

Neste item não se trata de presunção de omissão de receitas e o próprio teor da defesa o confirma como veremos a seguir.

Trata-se de omissão de receita identificada diretamente na chamada conta IBM.

O Fisco identificou as operações caracterizadoras da omissão de receitas: as receitas de clientes omitidas e os "lucros" havidos nas rescisões de contratos de trabalho, controlados na referida conta.

Esta Câmara, através da diligência determinada, procurou incitar a recorrente a esclarecer aspectos atinentes à conta IBM, subitem "C-5" da Resolução, fls. 2.854, no sentido de esclarecer se a IBM Ltda. possuía existência jurídica, comprovando o fato, em caso afirmativo, e qual o significado de tal sigla.

Regularmente intimada, fls. 2.952, a recorrente nada de novo trouxe aos autos. Repetiu os argumentos de defesa: "...de início correspondia a uma conta normal de Fornecedor, passando posteriormente a funcionar na modalidade de uma conta de *Valores a Regularizar*, ...", fls. 2.955.

Não se trata de mera impropriedade na intitulação da conta e nem de "valores a classificar" como alega a recorrente. Tal conta era movimentada intensamente ao longo dos quatros exercícios sociais fiscalizados e os tais valores nunca eram classificados nas contas adequadas, pois se o fossem haveriam de ser em contas de resultado e submetidos à tributação.

Constata-se também que a recorrente trouxe aos autos apenas alegações, deixando de comprovar documentalmente as alegadas regularizações de valores, para o que não teria nenhuma dificuldade: bastaria apresentar cópias de fls. do livro "Diário" e do "Razão" em que efetuadas, com os respectivos comprovantes de escrituração, ou seja, as provas do alegado poderiam ser colhidas na própria escrituração das empresa.

Aliás, as razões de defesa, nesta parte, na verdade corroboram as constatações fiscais.

Recuperação de custos ou de despesas não contabilizados, ao contrário do alegado, se não elevam as receitas, caracterizam omissão de rendimentos à tributação, pois tais recuperações, se contabilizadas adequadamente em contas de resultado, aumentam o resultado do exercício e, por conseguinte, a base de cálculo do Imposto de Renda.

Multa de lançamento *ex officio* agravada.

Neste passo, se apresenta a questão do agravamento da multa de lançamento de ofício, em relação a esse item.

De uma análise atenta dos elementos de provas coligidos pela fiscalização, convenci-me de que o Fisco agiu corretamente e logrou caraterizar nos autos a situação agravante que justifica a manutenção da multa majorada, com fulcro no artigo 728, inciso III, do RIR/80.

Com efeito, a empresa, conforme ela própria assevera nas suas razões de recurso, controlava na referida conta "recuperação de custos e despesas", não contabilizados. Alegou também o registro de despesas outras que por lapso não teriam sido apropriadas em conta de resultado.

Entenda-se aqui, "recuperação de custos ou despesas" não contabilizada, como não contabilizadas nas contas de resultado adequadas, eis que constavam da contabilidade, mas escrituradas camufladamente como "aquisições" de fornecedor inexistente, bem como "pagamentos" destas aquisições a fornecedor inexistente, ou seja, confirma-se que a contribuinte dentro da sua própria contabilidade mantinha uma espécie de "Caixa Dois". Vale dizer, os valores subtraídos à tributação eram controlados dentro da própria contabilidade pelo artifício da utilização de uma conta patrimonial em nome de fornecedor inexistente, os quais não transitavam por resultado.

Tal expediente, segundo entendo, caracteriza evidente intuito de fraude. Embora dentro da contabilidade salta aos olhos a simulação de operações com fornecedor inexistente, a falsidade ideológica dos históricos dos lançamentos contábeis: "aquisições" e "pagamentos" ao fornecedor; o intuito de burlar e de enganar, tudo com o escopo apequenar o tributo devido.

A contribuinte tinha pleno conhecimentos desses fatos.

Na referida conta foram efetuados mais de 1600 lançamentos contábeis, os quais se referiam a operações, de alguma forma irregulares, que a recorrente não poderia ou não queria contabilizar regularmente, face às implicações que daí adviriam, como exemplo, com as autoridades fiscais do trabalho e previdenciárias devido às rescisões de contratos de trabalhos seguidas de readmissões em alguns casos, com ganhos financeiros nestas operações com seus funcionários (recuperação de parte das despesas das rescisões, FGTS, contribuições previdenciárias).

Tais valores foram integralmente apropriados em conta de resultado como despesas, reduzindo, assim, o lucro do exercício e consequentemente o imposto de renda devido, porém as "recuperações de custos ou despesas" referentes aos valores de indenizações trabalhistas, reavidas de seus funcionários, mesmo que por acordo, deveriam transitar por conta de resultado e serem oferecidos à tributação, face à regra estampada no artigo 118 e seus incisos, do Código Tributário Nacional.

Deixou também de trazer aos autos qualquer esclarecimentos a propósito de o Fisco ter identificado nesta conta valores de receitas omitidas de clientes.

O intuito de ludibriar restou caracterizado de forma contundente. Nem mesmo o argumento de que tudo que o Fisco relatou foi colhido na própria contabilidade elide a circunstância agravante.

O fisco obteve êxito, no particular, em razão de aprofundada investigação fiscal e acurado exame documental, somente obtido por auditores fiscais experientes, mas o fato de constar da escrituração não elide a fraude.

Mantenho a decisão *a quo*, nesta parte.

ITENS 4, 10 e 15 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Omissão de receitas: clientes identificados.

PROCESSO Nº.: 11080.008858/90-52
ACÓRDÃO Nº. : 103-18.473

Refere-se à tributação das verbas de Cr$ 639.953.910,00, Cz$ 1.080.445,37 e Cz$ 103.944.506,56, nos períodos-base de 1985, 1986 e 1987, respectivamente, correspondentes a créditos efetuados na conta corrente mantida na escrituração em nome do sócio, como se tratasse de recursos por ele aportados, mas que, segundo a acusação fiscal, tiveram origem em receitas pagas por clientes da sociedade as quais, em face da forma de contabilização adotada, não transitaram por resultado do período.

Verificou o Fisco que as quantias que integram os referidos montantes, embora creditadas diretamente ao sócio, não constaram de sua declaração de rendimentos, ou seja, não foram oferecidas à tributação nem pela pessoa jurídica e nem pela pessoa física

A defesa da contribuinte, neste item, consiste, principalmente, nos argumentos de que: o grupo composto de três empresas adotava sistema de "praticamente caixa único"; daí a grande quantidade de lançamentos em conta corrente do sócio Eliseu A. Bianchessi, a qual funcionaria como uma conta central de apropriação e distribuição de valores, não significando, com isto, que tais valores não estivessem correspondidos nas demais sociedades; dos valores listados pelo Fisco, no montante de Cr$ 639.953.910,00, fls. 458, a sua totalidade corresponde a empréstimos obtidos junto a clientes ou receitas auferidas por outras empresa interligadas, reconhecidas contabilmente; algumas verbas correspondem a empréstimos contraídos pelo sócio Eliseu A. Bianchessi; parte das quantias listadas corresponde a valores percebidos por empresas interligadas de clientes comuns, mas que tiveram nas mesmas o regular registro como receita própria, oferecida à tributação, atribuindo-se o equívoco do Fisco ao sistema centralizado de movimentação financeira, com relação ao ano de 1986; quanto ao ano de 1987, os valores de percentual sobre notas fiscais diversas, de determinados fornecedores específicos, encontrados em clientes da autuada, não foram reconhecidos pela recorrente porque a ela não foram pagos e nem lhe pertenciam, mas ao Sr. Eliseu A. Bianchessi, ainda que por lapso possa algum cheque ter saído em nome da recorrente.

A solução do litígio, nesta parte, cinge-se a uma questão de provas.

A recorrente considera que os valores autuados, lançados em conta corrente, a crédito do sócio, a ele pertencem ou às outras suas empresas.

Então importa analisar a titularidade desses valores.

Em nenhum momento a recorrente logrou trazer aos autos provas de suas alegações de defesa. Se as possui não quis ou não pode apresentá-las. Defendeu-se apenas em tese.

A assertiva de que a conta corrente do sócio funcionava como "praticamente caixa único", para controle de disponibilidades de todas as empresas do grupo, em conjunto com os recursos particulares do sócio, chega a ser inverossímil, face ao princípio contábil da entidade.

É da essência da Contabilidade manter registros contábeis para cada [illegible]mente.

A centralização das disponibilidades de várias empresas bem como das do sócio, em uma só conta corrente, além de ofender os princípios contábeis geralmente aceitos, exigiria por parte da recorrente detalhado e custoso sistema de controle para que a sua escrituração pudesse identificar os valores pertencentes a cada uma delas e ao sócio: as receitas de prestação de serviços de cada uma; suas aplicações financeiras; os rendimentos destas aplicações financeiras; seus resgates; os valores particulares do sócio; suas aplicações financeiras, rendimentos e resgates; os empréstimos e pagamentos particulares do sócio; os empréstimos contraídos e pagos em nome e por conta de cada uma das empresas do grupo; e de outros pagamentos de responsabilidade e por conta de cada empresa, etc.

De qualquer forma, o ônus da prova do alegado é da recorrente. Deveria indicar e demonstrar a partir de sua escrituração e respectivos comprovantes que dessem suporte ao escriturado, os valores autuados que alega pertencer a outras empresa do grupo, oriundos de clientes comuns, que seriam controlado na referida conta corrente. Indicar quais os valores pertencentes ao sócio, suas aplicações financeiras e respectivos rendimentos, os valores oriundos de empréstimos contraídos pelo sócio, os valores de empréstimos alegadamente contraídos pela recorrente junto a clientes, etc.

A alegação de que o Fisco desconsiderou que o sócio, Sr. Eliseu, pudesse ter prestado serviços particulares aos clientes da recorrente causa espécie. Não é de todo impossível que o principal dirigente da maior empresa de auditoria e consultoria do país, à época com perto de 700 funcionários, escritórios espalhados por várias capitais brasileiras e no exterior, ao par da nobre tarefa de executivo, ainda encontrasse tempo para realizar auditorias e consultorias, como autônomo, em clientes da sua empresa, todos de grande porte.

O que ocorreu é que tal alegação também não foi provada.

Se prestou esses serviços deixou de declarar os honorários na sua declaração de rendimentos, o que, em princípio, seria um problema entre o Fisco e a pessoa física, mas o certo é que todos os valores listados pelo Fisco foram pagos e depositados em nome da recorrente, pessoa jurídica. Mesmo quando da realização da diligência, nenhuma das empresas clientes afirmou ou provou ter pago algo ao Sr. Eliseu, mas sempre à pessoa jurídica.

A convicção que se dessume da análise dos elementos presentes nos autos é de que a titularidade das quantias arroladas pelo Fisco é mesmo da recorrente e não da pessoa física do sócio.

Neste passo, vem a tona a questão do enquadramento legal já enfrentada no item anterior.

A recorrente isolou o artigo 181 do RIR/80, entre os citados na capitulação legal constante do auto de infração, ignorando os demais, para sustentar a tese de que a tributação teria ocorrido com base em mera de presunção de omissão de receita.

O argumento é contraditório pois, a própria defesa ora afirma que os valores seriam oriundos de serviços prestados a clientes comuns da recorrente e do sócio, ora afirma que se referiam a receitas de prestação de serviços por outras empresa do grupo também a clientes comuns.

Portanto, de presunção fiscal de omissão de receitas não se trata, mas sim de valores de receitas omitidas, cujos clientes foram identificados, pertencentes à recorrente, verificados diretamente, na indigitada conta corrente do sócio

A autuação nesta parte não se deu com base em presunção *juris tantum*, de omissão de receitas, a que se refere o citado dispositivo regulamentar.

Ao contrário, os valores subtraídos ao crivo fiscal foram identificados e quantificados como oriundos de receitas de clientes da recorrente

Para cada quantia autuada o Fisco aportou aos autos a respectiva prova da irregularidade, cujos fatos são contestados pela recorrente apenas genericamente.

Em relação ao montante de Cr$ 639.953.910,00, autuado no período-base de 1985, as quantias foram especificadas no demonstrativo de fls. 452 a 458 (volume 3). Às fls. 952 a 957 (volume 5), encontramos cópias dos documentos relativos aos principais valores autuados neste item. Os documentos de fls. 86 a 131 (volume 1) e de fls. 242 a 247 (volume 2) comprovam que as empresas remetentes das quantias autuadas eram clientes da recorrente Os controles financeiros da recorrente, no período, fls. 961 a 990 (volume 5), confirmam a origem das quantias arroladas indicando os nomes dos clientes.

Quanto ao montante de Cz$ 1.080.445,37, autuado no período-base de 1996, as quantias estão detalhadas no demonstrativo de fls. 462 a 467 (volume 3), mais as cópias das fichas da conta corrente às fls. 525 a 556. Às fls. 991 a 994 (volume 5) cópias dos documentos relativos aos principais valores autuados neste item. Os documentos de fls. 86 a 131 (volume 1) e os de fls. 248 a 259 (volume 2) comprovam que as empresas remetentes do valores autuados eram clientes da pessoa jurídica. Chega-se à mesma constatação da análise dos controles financeiros da recorrente, no período, segundo cópias de fls. 995 a 1.006 (volume 5).

No que se refere ao período-base de 1987, o montante autuado de Cz$ 103.944.506,56, é composto por quantias de duas natureza: aquelas oriundas de receitas de clientes da recorrente, no importe de Cz$ 66.791.780,07 (Cz$ 103.944.506,56 - Cz$ 37.152.726,49) (letra "G" do termo de fls. 1.982 - volume 9) e aquelas também oriundas de seus clientes, no importe de Cz$ 37.152.726,49 (letras "A" a "F" do termo de fls. 1.976 a 1.982) porém correspondentes a percentuais sobre os valores de determinadas notas fiscais inidôneas.

As quantias que integram o referido montante foram especificadas nos demonstrativos de fls. 471 a 480 e resumidas nos demonstrativos de fls. 480 a 481 (volume 3).

A autuação, na parte referente à verba de Cz$ 66.791.780,07, foi instruída com a documentação de fls. 27 a 43 e 59 a 61 (volume 1) e de fls. 1.007 a 1.012 (volume 5)

Relativamente à verba de Cz$ 37.152.726,49, no subitem 2.3.1.5 , letras "A" a "F" do termo de fls. 1.976 a 1.982, o Fisco constatou que as quantias integrantes correspondem a percentuais, geralmente de 15% (quinze por cento) dentre outros, sobre os valores de notas fiscais "frias", emitidas por empresas inidôneas.

As empresas inidôneas fornecedoras de notas fiscais "frias" aos clientes da recorrente estão relacionadas no termo às fls. 1.972 a 1.973, a saber: BÚFALO - CIA. DE PARTICIPAÇÕES, SERVIÇOS E COMÉRCIO EXTERIOR; MOTO BOMBAS SÃO PAULO S/A.; FUNDIÇÃO SÃO GOTARDO S/A.; MOTOREL -

COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES S/A.; ITIBAM IND. E COM. DE PROD. QUÍMICOS E TERMOPLÁSTICOS LTDA.; e INILAM EDITORA E GRÁFICA LTDA.

A Fiscalização, através das diligências realizadas "in loco", demonstrou tratar-se de empresas inidôneas, cinco delas constituídas em nome do Sr. Edson Viola, pessoa pobre e de pouco discernimento; três empresas "funcionavam" num mesmo endereço, num escritório de advocacia; a ITIBAM não existia mais no endereço indicado no seu cadastro fiscal; a BÚFALO, por alteração contratual foi transferida a pessoa pobre e de pouco discernimento.

Os documentos e termos de diligências fiscais que atestam a inidoneidade das referidas empresas encontram-se às fls. 1.225 a 1.248 (volume 6) e 2.366 a 2.373 (volume 11).

À toda evidência trata-se de "empresas fantasmas" ou "empresas de papel", especializadas na emissão de "notas fiscais frias", para possibilitar a majoração de custos e despesas nos seus usuários objetivando eliminar ou reduzir as contribuições e impostos devidos.

Às fls. 1.976 a 1.982, o Fisco indicou os clientes da recorrente que utilizaram as notas fiscais inidôneas, número, valor, data e emitente. Indicou também o percentual e seu respectivo valor sobre as referidas notas creditados na conta corrente do sócio.

Os documentos de fls. 1.013 a 1.224 (volume 5), são cópias das indigitadas notas fiscais; cópias e originais de extratos bancários, cópias de fichas de depósitos bancários e de "DOC's", em nome da recorrente, onde constam os depósitos das "comissões"; cópias de controles contábeis e financeiros da recorrente onde constam o ingresso das referidas verbas.

São provas fartas e contundentes às quais a recorrente opõe apenas a alegação não comprovada de que foi o sócio, Sr. Eliseu, quem realizou os negócios de "assessoria" aos clientes da recorrente junto àquelas empresas apontadas como inidôneas.

A partir desses elementos de provas carreados aos autos pelo Fisco formei o convencimento de que a titularidade dessas verbas também é da recorrente e não do sócio, pelas razões a seguir declinadas:

- as empresas listadas, usuárias das referidas notas fiscais, eram clientes da empresa de auditoria e consultoria e não do seu sócio, o Sr. Eliseu;
- somente em virtude da relação e confiança existentes entre ela e o seus clientes foi possível a tal "assessoria" para a obtenção e utilização das "notas fiscais frias" pelos clientes da recorrente, os quais posteriormente eram por ela auditados e obtinham certificados de regularidade contábil;
- as quantias correspondentes aos percentuais sobre os valores das "notas fiscais frias", demonstrados pelo Fisco, foram depositadas em conta corrente bancária da recorrente e em seu nome eram movimentadas por seus procuradores e não no do sócio;
- tais valores, mesmo que frutos de transações ilícitas, são ganhos da recorrente e são tributáveis, independentemente da validade dos negócios a que se refiram, a teor do disposto no artigo 118 e seus incisos, do Código Tributário Nacional;
- foram creditados, contabilmente, em conta corrente em nome do sócio, a exemplo de um rol extenso de outras verbas autuadas neste processo, para

escapar à tributação, visto tratar-se de uma conta patrimonial que não transita por resultado.

Milita também a desfavor da tese de defesa o fato de que as empresas usuárias das referidas "notas fiscais frias", clientes da recorrente listadas no termo de fls. 1.976 a 1.982, letra "A" a "F", autuadas pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal, para glosa dos valores indevidamente apropriados como custo ou despesas acobertados com as referidas notas fiscais, quatro delas, a Refrigeração Paraná, Indústria Michelleto, Elevadores Sûr e Cobertta S/A., reconheceram a culpa e pagaram ou pediram parcelamento dos impostos correspondentes, conforme documentado às fls. 2.120 a 2.172 (volume 10) e fls. 2.666 a 2.701 (volume 12).

Outras empresas autuadas que sustentaram litígios administrativos foram condenadas neste Conselho de Contribuintes, em grau de recurso, inclusive nesta Câmara, a exemplo dos Acórdãos nº. 103-15.696, de 05/12/94, de interesse da empresa Calçados Ortopé S/A. e nº. 103-18.350, de 26/02/97, de interesse da empresa Maximiliano Gaidzinski S/A. - Indústria de Azulejos Eliane.

Por último, neste item comporta uma análise sobre o resultado da diligência determinada por esta Câmara, a que se refere a Resolução nº. 103-01.236, fls. 2.830 a 2.855 (volume 12).

A diligência foi aprovada por este Colegiado emprestando-se crédito aos argumentos de defesa da recorrente, no sentido de instá-la a comprovar suas alegações. Solicitou-se que outras empresas do grupo fossem intimadas a comprovar documentalmente as operações com a recorrente, a fim de comprovar argumentos de defesa não provados. Determinou-se também a intimação de clientes a comprovarem a quem foram efetuados certos pagamentos, ou seja, a diligência foi realizada, basicamente, no interesse da recorrente, objetivando aclarar determinados aspectos de sua defesa.

Porém o resultado da diligência, instruído com os documentos de fls. 2.856 a 3.073 (volume 13), segundo relatório de fls. 3.074 a 3.079, revelou-se desfavorável à recorrente. Em sua maior parte as empresas intimadas alegaram não mais dispor da documentação da época; outras confirmaram que os pagamentos foram efetuados à recorrente; a Companhia Carbonífera de Urussanga informou que o cheque nº. 509319, no valor de Cr$ 268.125.000,00 foi emitido para pagamento da fatura nº. 102 emitida pela empresa EUROTRADE - Com. Internacional Ltda.,porém referido cheque foi depositado em conta bancária da recorrente, conforme especificado às fls. 458, comprovante de depósito de fls. 953, extrato bancário de fls. 954 e detalhado nos controles financeiros internos da empresa, fls. 982, sendo que referido valor corresponde a exatos 10% (dez por cento) de Cr$ 2.681.250.000,00, total das "compras" que teriam sido efetuadas pela Carbonífera junto à EUROTRADE, *levando à convicção de que além das "notas fiscais frias" e clientes usuários* alcançados pelo Fisco, outras empresas também se beneficiaram do esquema, porém, sem que o Fisco, à época, as tivesse logrado identificar.

Concluindo, nesta parte, resulta evidente que a autoridade julgadora em primeira instância, na sua minuciosa apreciação dos fatos, decidiu escorreitamente ao manter a tributação ora discutida, quanto ao mérito, merecendo o decisório

recorrido pequeno reparo no que se refere à multa de lançamento *ex officio*, questão a seguir apreciada.

Multa de lançamento *ex officio* agravada.

No período-base de 1987, sobre o imposto correspondente à verba de Cz$ 103.944.506,56 foi agravada a multa de lançamento de ofício para 150%.

Da análise do termo de fls. 1.976 a 1.982, subitem "2.3.1.5 - Detalhamento dos principais casos que compõe a receita ora autuada", letras "A" a "F" e do demonstrativo de fls. 480 a 481, constata-se que do montante de Cz$ 103.944.506,56, apenas em relação às quantias indicadas nas referidas letras "A" a "F", no total de Cz$ 37.152.726,49, o Fisco logrou comprovar tratar-se de valores correspondentes às referidas "comissões" sobre intermediação de "notas fiscais frias".

Quanto à parcela de Cz$ 66.791.780,07, a irregularidade cometida pela recorrente é da mesma natureza daquela noticiada nos autos em relação aos períodos-base de 1985 e 1986, discutidas neste próprio item mais acima, concluindo-se que em relação a tal verba a multa de lançamento de ofício não poderia ter sido majorada, visto que não o foi nos períodos-base anteriores e porque o Fisco não demonstrou nos autos a ocorrência de situação agravante, qual seja o dolo, conluio ou evidente intuito de fraude no respeitante a tais verbas, nos três períodos fiscalizados, que justificasse a exasperação da penalidade tributária.

Da mesma forma, em relação ao imposto correspondente à parcela de Cz$ 37.152.726,49, segundo entendo, a exacerbação da multa também não pode vingar.

As provas carreadas aos autos e a amplitude do trabalho investigativo desenvolvido pelo Fisco não deixam dúvidas de que houve vendas de "notas fiscais frias" intermediadas pela recorrente aos seus clientes, para majoração indevida de custos e despesas operacionais.

Considerando o grande porte da recorrente e das empresas usuárias das citadas notas fiscais, a quantidade de empresas inidôneas utilizadas, os vultosos valores envolvidos e suas implicações e riscos, são aspectos que sem dúvida exigiram decisão da cúpula dirigente da recorrente e da de seus clientes e não apenas de uma pessoa, o sócio Eliseu.

O conluio e o intuito de fraude são por demais evidentes.

Porém, todo os esforços foram efetuados no sentido de fraudar o imposto, diretamente, daquelas empresas beneficiárias das "notas fiscais frias". Naquelas empresas é que foram cometidas fraudes contra o Imposto de Renda e delas se beneficiaram. Foram autuadas e punidas com as multas majoradas. Algumas pagaram ou parcelaram o crédito tributário, outras litigaram administrativamente neste Conselho e perderam a causa e outras respondem por seus atos perante o Poder Judiciário.

Em relação à parcela de Cz$ 37.152.726,49, montante das "comissões" que a recorrente obteve na intermediação das "notas fiscais frias", embora oriunda de negócios ilícitos, entretanto rendimento tributável como qualquer outro, não houve na recorrente nenhuma fraude no sentido de subtraí-la à tributação.

A empresa simplesmente a contabilizou a crédito de sócio e na mesm identificou um sem número de outras verbas arroladas

tributadas não só nestes itens do auto de infração como aquelas listadas nos itens que serão apreciados na seqüência, a título de suprimento de caixa por sócio sem origem justificada dos recursos, cujas respectivas exigências não tiveram a multa agravada.

A majoração da multa é cabível quando verificada a ocorrência da situação agravante, o evidente intuito de fraude, contra o imposto devido pela própria empresa, a exemplo do que ocorreu nos itens precedentes quanto aos valores camuflados na conta de fornecedor inexistente "IBM Ltda." Na hipótese, a multa é uma penalidade tributária cominada à pessoa jurídica, pela redução fraudulenta do imposto. Não se trata de pena pessoal ao agente, pessoa física, pela prática da fraude, o qual deve ser punido no âmbito do Poder Judiciário.

Assim, as pessoas físicas, funcionários, diretores ou sócios da recorrente que comprovadamente concorreram à prática daquelas fraudes junto aos seus clientes poderão responder perante a Justiça. Para tanto o Fisco dispõe do instrumento da representação fiscal para fins penais.

Tampouco justifica a exasperadora, nesta pessoa jurídica, o fato descrito no termo de fls. 1.973 a 1.975, de outra das empresas do Sr. Eliseu, a EAB - ADMINISTRADORA DE BENS LTDA., também ter utilizado de "notas fiscais frias", emitidas por três das empresas listadas como inidôneas, a INILAM, a ITIBAM e a BÚFALO, para apropriar custos e despesas no vultoso valor de Cz$ 70.000.000,00, contrapostos a receitas de igual montante referente a serviços prestados a três de seus clientes, anulando a sua tributação.

Quem apropriou e se beneficiou de custos acobertados com "notas fiscais frias" foi a EAB - ADMINISTRADORA DE BENS LTDA. Ela é que deveria ter citados custos glosados e sobre o correspondente imposto ser-lhe cominada a multa de lançamento de ofício agravada, face ao princípio da entidade.

Outro motivo apontado pelo Fisco para majorar a multa foi o fato de a recorrente sendo uma empresa que presta serviços de auditoria contábil ter intermediado "notas fiscais frias" e posteriormente emitido certificado de regularidade contábil aos seus clientes usuários das citadas notas.

Aqui, a hipótese me parecer ser de irregularidade no exercício profissional de contabilista.

Embora o Fisco Federal tenha interesse em coibir tais tipos de abuso, devido à conseqüência deletéria que têm sobre o crédito tributário não é da sua competência legal punir tais irregularidades, menos ainda com uma penalidade tributária.

No caso caberia representação ao Conselho Regional de Contabilidade - CRC, a quem competiria apurar e punir as irregularidades ocorridas no exercício profissional de contabilista.

Igualmente, o fato de a recorrente exercer função de confiança do Governo e da Sociedade como auditora independente de empresas de capital aberto e emitir certificado de regularidade contábil a determinadas empresas, sociedades de capital aberto com ações negociadas em Bolsas de Valores, para as quais intermediou "notas fiscais frias", outro dos motivos que levou o Fisco a cominar a exasperadora, segundo descrito no termo de fls. 1.971 a 1.976 e no auto de infração, fls. 2.016, não justifica o agravamento da penalidade tributária. Tal irregularidade deveria ser alvo de representação à Comissão de Valores Mobiliários - CVM.

Por estas razões, dou parcial provimento ao recurso, neste ítem, para reduzir a multa de lançamento *ex officio* de 150% para 50% (cinqüenta por cento), aplicada sobre o imposto correspondente à verba de Cz$ 103.944.506,56

ITENS 5, 11 e 16 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Omissão de receitas - Suprimentos, por sócio, de origem não comprovada.

Refere-se à tributação das verbas de Cr$ 1.025.845.585,00, Cz$ 7.446.060,66 e Cz$ 21.337.281,96, nos períodos-base de 1985, 1986 e 1987, respectivamente.

Nesta parte a autuação ocorreu com fulcro no artigo 181 de Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/80 (RIR/80), que tem a seguinte disposição:

> "Art. 181 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 12, § 3º. e Decreto-lei nº. 1.648/78, art. 1º., II)."

Observo logo de início que referido dispositivo nada mais fez do que refletir em lei a vasta e copiosa jurisprudência administrativa sobre o tema, que já leva mais de seis décadas, no sentido de que nas hipóteses de suprimento de caixa por sócios ser necessária a comprovação documental, cumulativa, da efetividade da entrega e da origem dos recursos supridos.

A prova documental dos suprimentos escriturados é uma exigência da legislação comercial e da boa técnica contábil, incorporada no artigo 157 e seu § 1º., do RIR/80, a saber:

> "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).
>
> § 1º. - A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como o resultado apurado anualmente nas suas atividades no território nacional (Lei nº. 2.354/54, art. 2º.).
>
> ......"

A teor das disposições do artigo 165 do RIR/80 e do parágrafo único do artigo 195 do Código Tributário Nacional, os contribuintes são obrigados a manter em ordem e boa guarda todos os livros e respectivos comprovantes de escrituração relativos aos seus negócios à disposição do Fisco, enquanto não prescritos os créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Portanto, não basta a empresa escriturar determinados suprimentos de caixa indicando o sócio como supridor. É necessário se munir de documentos que atestem a origem dos recursos supridos, origem juridicamente entendida como aqueles *negócios que propiciaram ao sócio disponibilizar os recursos à empresa* (recebimentos de aluguéis, venda de bens móveis e imóveis, recebimentos de lucros e dividendos, empréstimos contraídos, etc.).

É indispensável também que se muna de documentos que comprovem a efetividade da entrega do numerário à empresa, de modo a ficar comprovado o meio *pelo qual os recursos dados como supridos pelo sócio se transferiram do seu* patrimônio particular para o patrimônio da empresa.

Estas são as duas comprovações, cumulativas e indissociáveis, que a legislação fiscal impõe para que seja aceita a regularidade dos suprimentos por sócio.

O ônus da prova é da empresa, principalmente levando-se em consideração que é o próprio sócio majoritário supridor quem administra e dita a vontade da pessoa jurídica, tendo responsabilidade quanto à observância da legislação comercial e fiscal dos negócios de suas empresas, especificamente, quanto à necessidade de bem documentar e comprovar a lisura de todas as operações contabilizadas.

Caso contrário, não comprovada a origem e efetividade da entrega dos recurso à empresa, presume-se que tais recursos se originaram em receitas omitidas e mantidas à margem da contabilidade, os quais, quando necessário, retornam ao caixa "oficial" da empresa via o artifício contábil de escriturá-los como suprimentos por sócio, artifício que, por envolver apenas contas contábeis patrimoniais, evita o trânsito de tais recursos por contas de resultado, excluindo-os da tributação, ao mesmo tempo em que "legitima" obrigações da empresa para com o sócio supridor.

Trata-se de presunção legal ou relativa, *juris tantum*, que admite prova em contrário da improcedência da presunção, a cargo do sujeito passivo.

Ao Fisco basta se deparar, na contabilidade da empresa, com a representação dos negócios de suprimentos e ausência dos respectivos comprovantes da origem e da efetividade da entrega dos recursos, ou seja a situação descrita na lei, para que se veja obrigado a efetuar o lançamento, competindo ao contribuinte, pessoa jurídica a prova em contrário.

No presente caso, a empresa deixou de efetuar qualquer comprovação. Aqui também defendeu-se apenas em tese, apresentando apenas alegações sem qualquer prova que pudesse ensejar a revisão do decisório monocrático.

O Fisco provou nos autos a ocorrência do tipo legal, os suprimentos por sócio. Provou também, com base nas declarações de rendimentos do sócio, anexadas aos autos, fls. 119 a 224 (volume 2), que o mesmo não dispunha de disponibilidades particulares para suprir a empresa, confirmando-se, assim, a presunção legal de que se trata mesmo de recursos oriundos de receitas omitidas pela

empresa, não oferecidas à tributação, vez que a recorrente não logrou comprovar a origem dos recursos supridos.

Nos levantamentos fiscais de fls. 452 a 460, 466 a 468 e 484, o Fisco detalhou e agrupou por rubrica todos os valores tributados neste item como nos precedentes, considerando os rendimentos de aplicações financeiras, *pro labore* e outros.

As cópias de comprovantes de depósitos bancários de fls. 27 a 30, 31 a 40 (volume 1), fls. 958 a 960 e fls 993/994 (volume 5), comprovam o ingresso dos principais valores autuados neste item, depositados em conta corrente bancária da recorrente, porém tais documentos não identificam o depositante.

O resultado da diligência, determinada por esta Câmara, quanto a esses itens do auto de infração em nada comprova ou esclarece os argumentos de defesa, mas, em sentido inverso, corrobora as acusações fiscais, conforme relatório de diligência, fls. 3.074/3.075 (volume 13)

Contra o conjunto probante aportado aos autos pelo Fisco, colhido junto a estabelecimento bancário e na contabilidade da própria recorrente, a defesa se resume à repetição de alegações expendidas nos itens anteriores, neles já enfrentadas e recusadas por absoluta ausência de provas.

A alegação de que a conta corrente do sócio funcionava como uma espécie de caixa único, além de não comprovada, torna difícil se não impossível à recorrente identificar quais os recursos pertencentes ao sócio, à pessoa jurídica ora recorrente e às demais empresa do grupo.

Se a recorrente dispõe de alguma prova a respeito dessa alegação ou prova da origem dos recursos supridos e da efetividade de sua entrega à empresa (pelo sócio dito supridor), não quis ou não pode apresentá-las. Deixou de as apresentar no curso da ação fiscal. Não as apresentou quando da impugnação e não as apresenta agora em grau de recurso, apenas alega.

A tese de defesa de que para tributar com base na presunção do artigo 181 do RIR/80, primeiro o Fisco teria que provar a omissão de receitas é paradoxal e tendente a minimizar ou mesmo tornar letra morta referida disposição legal.

Essa tese não encontra amparo na doutrina e nem na melhor exegese do tema, tendo sido recusada, majoritariamente, pela jurisprudência administrativa deste Conselho, por suas diversas Câmaras, nas inúmeras vezes em que foi debatida.

Provasse o Fisco a omissão de receitas de prestação de serviços, ou de venda de mercadorias ou de produtos, estaria diante do fato imponível concreto e objetivo e não haveria necessidade de se valer da prova indiciária autorizada na referida disposição legal. Bastaria efetuar o lançamento tributário, do que temos exemplos nos próprios autos, nos itens precedentes, em que o Fisco identificou omissão de receitas e de rendimentos tributáveis camuflados na conta de fornecedor inexistente "IBM Ltda." (receitas de clientes, os "lucros" e recuperações de custo ou despesas nas rescisões trabalhistas), bem como as omissões de receitas de clientes arroladas no item anterior - receitas de clientes identificados, cujos itens indicam que os autos são fartos em provas de omissão de receitas.

Ademais, a simples escrituração de suprimentos por sócio, sem os respectivos comprovantes da origem e da efetividade da entrega dos recurso se traduz num dos mais veementes indícios de omissão de receita, como no presente caso em

que a recorrente pretende fazer valer apenas alegações sem efetuar uma prova sequer da regular procedência externa dos recursos supridos.

Se a própria contribuinte não tem condições de comprovar a legitimidade da procedência dos recursos por ela própria escriturados como supridos por sócio não haveria de ser o Fisco o encarregado de fazê-lo.

A presunção legal de tratar-se de receitas omitidas existe na legislação fiscal exatamente para contemplar com a tributação tais recursos dados como supridos por sócio, principalmente provado que o mesmo não tinha disponibilidades financeiras a lhes dar suporte. Se o sócio não tem disponibilidades financeiras ou mesmo que as tenha não comprova a sua transferência à empresa e se não se comprova a regular procedência externa de tais recursos, a presunção legal é de que os mesmos foram gerados nos negócios da empresa porém excluídos da tributação.

Face ao exposto, nego provimento ao recurso, nesta parte.

ITENS 7, 12 e 17 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Glosa despesas - Remuneração das esposas dos sócios.

Nos períodos-base de 1985, 1986 e 1987, foram glosas despesas operacionais nos montantes de Cr$ 324.868.141,00, Cz$ 1.565.696,98 e Cz$ 3.780.544,56, respectivamente, apropriadas a título de remuneração de funcionárias da empresa que o Fisco constatou serem esposas dos sócios.

Regularmente intimada a comprovar a efetividade da prestação da prestação de serviços à empresa a recorrente limitou-se a enumerar um sem número de atividades ou de serviços que teriam sido prestados, mas deixou de apresentar qualquer prova a respeito.

O Fisco verificou que as pessoas beneficiárias dessas remunerações, desempenhavam atividades profissionais fora da empresa como funcionárias publicas, dentista, médica e professora, incompatíveis com a condição de funcionárias da recorrente.

As provas das verificações fiscais encontram-se às fls. 11 a 17 (volume 1) e 1.673 a 1.843 (volume 8).

Para que seja aceita a dedutibilidade de dispêndios a título de despesas operacionais é indispensável que o sujeito passivo comprove os pressupostos fiscais da necessidade, usualidade e normalidade dos gastos ao desempenho das atividades da empresa na consecução de seus objetivos sociais, a teor do disposto no artigo 191 do RIR/80.

No presente caso, em grau de recurso, perdura a situação de absoluta ausência de provas das alegações da recorrente.

De fato, a recorrente não trouxe aos autos uma prova sequer da efetividade de prestação de serviços à empresa por parte daquelas "funcionárias", simplesmente alegou.

Nestas condições, a tributação deve ser mantida.

PROCESSO Nº.: 11080.008858/90-52
ACÓRDÃO Nº. : 103-18.473

ITENS 8, 13 e 18 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Glosa de despesas - Honorários profissionais.

Do exame da conta "Honorários Profissionais" o Fisco constatou diversos pagamentos a funcionários e sócios da própria empresa e a outras empresas de propriedades desses sócios e funcionários, nos montantes de Cr$ 88.676.579, Cz$ 1.206.434,77 e Cz$ 3.180.437,64, nos períodos-base de 1985, 1986 e 1987, respectivamente.

Intimada a comprovar que os valores pagos preenchiam os requisitos de dedutibilidade, a sua conformidade com os valores de mercado, a causa que deu origem aos referidos pagamentos, fossem tipificados os serviços prestados e demonstrada a sua efetiva realização, a empresa não logrou fazê-lo. Limitou-se a elencar os serviços que teriam sido prestados, porém sem efetuar qualquer comprovação de sua efetiva realização

A autuação, nesta parte, está instruída com os documentos de fls. 11 a 13 e 15 a 17. Às fls. 1.846 a 1.956 (volume 8) encontram-se as cópias das fichas razão nas quais foram pesquisados os valores glosados, demonstrados no termo de fls. 2.005 a 2.008 (volume 9).

A situação aqui é análoga ao item precedente, ou seja é mera questão de prova da efetividade da prestação dos serviços, o que a recorrente não logrou fazer.

A jurisprudência administrativa deste Conselho de Contribuintes, a respeito do tema, é pacífica quanto à necessidade de se comprovar a efetividade das operações, segundo o entendimento refletido com maestria, entre numerosos acórdãos pertinentes, no Acórdão nº. 105-03.938/89, D.O.U. de 14/09/90, cuja ementa vai transcrita:

> "COMPROVAÇÃO DE DESPESAS - Para que as despesas sejam dedutíveis, não basta comprovar que elas foram contratadas, assumidas e pagas. É necessário , principalmente, comprovar que correspondam a bens ou serviços efetivamente recebidos, e que esses bens ou serviços eram necessários, normais e usuais na atividade da empresa
> ....."

Ante a absoluta ausência de provas, em grau de recurso, no particular, deve ser prestigiada a decisão singular.

Encargos moratórios.

A decisão *a quo* deve ser reformada também no que se refere ao cálculo dos encargos moratórios.

O patrono da recorrente pleiteou da tribuna e no memorial de defesa distribuído aos membros do Colegiado a exclusão da TRD, como fator de cálculo de

juros moratórios no período de fevereiro a julho de 1991, na esteira da jurisprudência administrativa desta Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Este Colegiado, já de há muito, constatou ser ilegítima a exigência de juros de mora calculados com base na Taxa Referencial Diária - TRD, no período anterior ao mês de agosto de 1991 (fevereiro a julho de 1991).

É pacífico o entendimento neste Conselho de Contribuintes de que por força do disposto no artigo 101 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional) e no § 4º do artigo 1º do Decreto-lei nº. 4.657, de 04/09/42 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro), a exigência de juros de mora com base na TRD só é legítima a partir de 30 de julho de 1991 quando entrou em vigor a Medida Provisória nº. 298, de 29/07/91, artigos 3º e 31, convertida na Lei nº. 8.218, de 29/08/91, entendimento este corroborado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº. CSRF/01-1.773, de 07 de outubro de 1994, ao pacificar divergências a respeito do tema até então havidas entre algumas Câmaras.

Embora o auto de infração tenha sido lavrado em 31/08/90, antes portanto da instituição da Taxa Referencial Diária - TRD, efetuada pela Medida Provisória nº. 294, publicada no D.O.U. de 01/02/91, convertida na Lei nº. 8.177, publicada no D.O.U. de 04/03/91, de um exame atento dos autos verifica-se que o julgador singular, na decisão, determinou a exigência do crédito tributário "...mais a variação da Taxa Referencial Diária - TRD, na forma da Lei nº. 8.177/91.", fls. 2.762 dos autos.

Como fator de atualização monetária, com fulcro na Lei nº. 8.177/91 a TRD não pode ser exigida pois, neste particular, o referido dispositivo legal foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, tento inclusive a Lei nº. 8.383, de 30/12/91, em seus artigos 80 a 85, autorizado a compensação ou restituição dos valores recolhidos a tal título.

Já como fator de cálculo de juros de mora a TRD somente pode ser aplicada a partir de 30 de julho de 1991.

Desse modo, deve ser excluído da exigência, no referido período (04 de fevereiro a 29 de julho de 1991), o valor dos juros de mora que exceder ao calculado ao percentual legal de 1% (um por cento) ao mês (art. 161, § 1º. do Código Tributário Nacional).

Pelas razões expostas, oriento o meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a importância Cr$ 1.252.231.351,00 (Cr$ 949.771.690,00 + Cr$ 302.459.661,00), no exercício financeiro de 1986, bem como reduzir a multa de lançamento *ex officio* referente ao item 15 do auto de infração, de 150% para 50% (cinqüenta por cento), no exercício financeiro de 1988 e excluir a incidência da TRD no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

Brasília - DF, em 19 de março de 1997.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator.