



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
RECURSO Nº. : 70.127
MATÉRIA : IRF - Ano: 1988
RECORRENTE : CAMPIGLIA, BIANCHESSI & COMPANHIA AUDITORES.
RECORRIDA : DRF em PORTO ALEGRE - RS
SESSÃO DE : 19 de março de 1997
ACÓRDÃO Nº. : 103-18.474

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.

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 desenvolvimentos das operações da empresa.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474**

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.

IRF - REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO - Sociedade Civil de Profissão Legalmente Regulamentada - A base de cálculo do imposto de renda na fonte, incidente sobre o lucro apurado pela sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, é o lucro apurado pela pessoa jurídica, com observância das disposições das leis comerciais e fiscais (artigos 1º, § 1º.; e 2º., do Decreto-lei nº. 2.397/87). Se o Fisco apura omissões de receitas, porém sem desclassificar a escrituração da empresa, o procedimento fiscal nada mais é do que uma reconstituição do lucro apurado pela pessoa jurídica, cujo montante, por força de lei, é considerado automaticamente distribuído aos sócios, porém sem reajustamento da base de cálculo para efeitos de cálculo do IRF, na hipótese, por absoluta falta de previsão legal.

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.

Preliminar Rejeitada - Recurso parcialmente provido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento *ex officio*, incidente sobre o imposto correspondente à verba de Cz\$ 337.727.834,00 (subitem 1.2 do A.I.), de 150% para 50% (cinquenta por cento); determinar que a incidência do IRF ocorra sem reajustamento da base de cálculo; 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.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 17 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.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

RECURSO Nº. : 70.127
RECORRENTE : CAMPIGLIA, BIANCHESI & COMPANHIA AUDITORES.

RELATÓRIO

CAMPIGLIA, BIANCHESI & CIA. AUDITORES, pessoa jurídica inscrita no CGC sob nº. 60.849.528/0001-61, atualmente com domicílio tributário em SÃO PAULO (SP), inconformada com a decisão proferida em primeira instância, interpõe, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº.70.235/72, recurso voluntário com o fito de obter sua reforma.

A exigência fiscal em apreço tem origem no auto de infração de fls. 48 a 56, mediante o qual foi constituído de ofício, em 03/09/90, crédito tributário no montante equivalente a 213.185,17 BTNF, nele computados juros de mora e multas proporcionais, correspondente ao imposto de renda na fonte, incidente sobre o lucro apurado pela pessoa jurídica, sociedade civil de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, no período-base de 1988, exercício financeiro de 1989, com fulcro no artigo 1º., § 1º. e artigo 2º., § 2º., do Decreto-lei nº. 2.397/87.

Consoante os fatos descritos na peça vestibular da autuação, e no Termo de Verificação Fiscal e de Juntada de Papéis, de fls. 01 a 47, imputou-se à Auditada o cometimento das infrações, assim descritas, em resumo:

1.1 Omissão de Receitas - capitulada nos artigos 158, 167, 172, 174, 179, 180 e 181 do RIR/80, apurada pela contabilização de valores a crédito da conta corrente de fornecedor inexistente - IBM LTDA. no montante de Cz\$ 51.934.984,74.

Assevera o Fisco que 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, lançando a tributação apenas o lucro com essas operações;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

3 - débitos que ultrapassaram os créditos e que, no final do exercício eram transferidos para esta conta para anular a conta do fornecedor;

1.2 Omissão de Receita de Clientes Identificados - capitulada nos artigos 158, 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 Cz\$ 337.727.834,68, 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.

Esclarece ainda a fiscalização que:

1 - as quantias que integram o referido montante, embora creditadas diretamente àquele sócio, não constam de sua declaração de rendimentos;

2 - parte de tais receitas derivaram ainda de percentual fixo calculado sobre notas fiscais de serviços ("notas fiscais frias"), de matérias-primas e materiais secundários, de determinados fornecedores específicos (empresas inidôneas), encontrados nos clientes da Autuada, sendo que, nesses casos o valor pago à Auditada constava como recebido pelos fornecedores; 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;

1.3 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 Cz\$ 244.112.469,48.

Assegura, ainda a fiscalização, que tal importe é incompatível com os valores declarados pelo sócio;

1.4 Omissão de Receita - caracterizada por suprimentos de fundo pelo sócio majoritário, sem origem em recursos tributados, com enquadramento legal nos artigos 158, 167, 172, 174, 179, 180, 181 e 676, III, do RIR/80, no valor de Cz\$ 28.200.000,00.

1.5 Despesas Indedutíveis - remuneração das esposas dos sócios gerentes, no montante de Cz\$ 21.862.450,00, 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, capitulada nos artigos 191 e 387 do RIR/80.

1.6 Despesas Indedutíveis - honorários profissionais, no montante de Cz\$ 50.436.767,49, atribuídos a funcionários e sócios da própria empresa ou a empresas de propriedade destes funcionários e sócios sem indicação das causas que



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474**

lhes deram origem ou comprovação da efetiva prestação dos respectivos serviços, capitulada nos artigos 191 e 387 do RIR/80.

Com relação aos subitens 1.1 (conta "IBM Ltda.") e 1.2 (conta corrente sócio) 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.

Para efeitos de incidência da alíquota do IRF o Fisco reajustou a base de cálculo, agrupando as verbas acima arroladas conforme o percentual da multa de lançamento de ofício aplicada, a saber: subitens 1.1 + 1.2, o montante de Cz\$ 389.662.818,00 (Cz\$ 51.934.984,00 + Cz\$ 337.727.834,00), reajustado, importou na base de cálculo de Cz\$ 707.857.787,00; subitens 1.3 + 1.4 + 1.5 + 1.6 o montante de Cz\$ 344.611.686,97 (Cz\$ 244.112.469,48 + Cz\$ 28.200.000,00 + Cz\$ 21.862.450,00 + Cz\$ 50.436.767,49) reajustado importou na base de cálculo de Cz\$ 626.566.703,00.

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. 71, a impugnação de fls. 73 a 93, acompanhada da cópia da impugnação ofertada no processo nº. 11080.008858/90-52, fls. 94 a 119, onde foram apurados os fatos aqui narrados, do qual este processo é mera extensão, a cujas razões também se reporta.

Na defesa a autuada argüi, 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474**

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. no tocante a conta IBM, pode ter havido, por alguma impropriedade, como o registro inadequado em conta de exigibilidade; em grande parte foram mencionados valores líquidos de rescisões de contrato de trabalho de funcionários demitidos, acolhendo também registros de derivados de movimentação de contas patrimoniais da autuada; porém, é incabível o enquadramento legal de eventuais irregularidades nos moldes pretendidos pela fiscalização; o artigo 180 do RIR/80 somente autoriza presunção de omissão de receita quando da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, aspecto que não constitui matéria objeto de lançamento neste item; remanesce então valores de diferentes naturezas não tipificados como obrigações já pagas caracterizadoras da aludida infração;

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

4.1 o auto de infração aponta o recebimento, em 1988, 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;

4.2 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;

4.3. 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;

4.4. 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;

4.5. 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 trata 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;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474**

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;

5. no subitem 1.3 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;

5.1. 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;

5.2. 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;

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

5.4. 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;

5.5. 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;

6. suprimento do sócio majoritário dito sem origem - aplica-se a mesma linha de raciocínio desenvolvida nos itens anteriores; aqui também não restou provado a omissão de receitas para que pudesse tomar como parâmetro os suprimentos de recurso à empresa pelo sócio, não se justificando a imputação fiscal na inexistência de provas de omissão de receita; transcreveu ementa de acórdão do TFR - 5ª. Turma, AC. 138.165-RJ, que entende corroborar sua tese de defesa;

7. quanto à glosa de despesas com a remuneração das esposas dos sócios gerentes foi esclarecido que as pessoas arroladas prestavam serviços auxiliares como tradução, visitas a clientes pertencentes à carteira, indicação de possíveis clientes para contato, coordenação da secretaria geral, serviços de comunicação social, enfim, uma imensa gama de serviços de apoio estratégico a uma empresa de porte de auditoria;

7.1. os dispêndios correspondem à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido e necessária a contratação dos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474**

trabalhos que possuem nexo causal com a atividade-fim da contratante, tornando-os dedutíveis na determinação do lucro real;

8. 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;

8.1. 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;

9. quanto ao reajustamento da base de cálculo - salvo disposição em contrário prevista em lei, o imposto de renda na fonte é ônus do beneficiário do rendimento, sendo tributo descontado desde o momento do pagamento ou do crédito; na situação dos autos o lucro apurado ao final do período-base, por presunção legal é considerado automaticamente distribuído aos sócios, ficando sujeito à incidência do imposto de renda na fonte; não há a assunção do ônus tributário pela ora impugnante, descabendo o reajustamento pretendido pela fiscalização às fls. 51/53;

10. 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.

Ao final pediu provimento integral à impugnação para declarar indevido o crédito tributário exigido, cancelando-o integralmente; ou, admitindo-se, tão somente para argumentar, o desacolhimento do pedido principal, seja dado provimento parcial à impugnação, decretando-se a insubsistência do crédito tributário originário, recalculando-se-o sem qualquer reajuste na base de cálculo.

Ouvidos os autores do procedimento fiscal, na forma do artigo 19 do Decreto nº. 70.235/72, estes se pronunciaram pela informação de fls. 122 a 124 acompanhada de cópia da informação fiscal exarada no processo principal, o de nº. 11080.008858/90-52, fls. 125 a 160, propugnando pela manutenção do feito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

Às fls. 164 a 225, foi juntada cópia da decisão de primeira instância prolatada no referido processo.

Pela decisão nº. 1.163/91, de fls. 226 a 235, O Delegado da Receita Federal em Porto Alegre-RS, julgou a ação fiscal procedente, nos seguintes termos assim resumidos em ementa:

"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE
(de Sociedade Civil)

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 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.

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 2 parcial, com lançamentos anormais.

OMISSÃO DE RECEITA - Suprimento de Caixa por Sócio. A comprovação da origem dos recursos, do patrimônio do sócio supridor para a empresa suprida, através de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, são aspectos indissociáveis e necessários para elidir a presunção de omissão de receitas.

DESPESAS DESNECESSÁRIAS - Remuneração das esposas dos dirigentes tidas como assalariadas. São indedutíveis as despesas com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

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.

OBRIGAÇÕES DAS FONTES PAGADORAS

REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO QUANDO A FONTE PAGADORA ASSUMIR O ÔNUS DO IMPOSTO - Quando a fonte pagar importância sem o desconto do imposto devido pelo beneficiário (qualquer que seja a razão), deverá recolher o tributo devido com base de cálculo reajustada, eis que, para todos os efeitos legais, considera-se assumido o ônus do tributo devido.

Impugnação Improcedente."

Cientificada do decisório em 23/09/91 ("A.R." de fls. 237), interpôs a Interessada, em 23/10/91, o recurso voluntário de fls. 238 a 249, no qual, suscita preliminar de nulidade da decisão singular, sob a alegação de que a mesma deixou de apreciar as razões de impugnação apresentadas à exigência tributária objeto deste processo, sob o fundamento de o mesmo constituir uma extensão do processo nº. 11080.008858/90-52, simplesmente juntando cópia da decisão proferida naquele, o que torna nula a decisão, a teor do disposto no artigo 59, II do Decreto nº. 70.235/72, e, quando mérito, reproduziu as razões expendidas na defesa inicial."

Na assentada de 22/06/92, o processo nº. 11080.008858/90-52, do qual este é uma extensão, 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 determinadas providências, no sentido de instar a recorrente a carrear aos autos provas de sua alegações.

Cumprida a diligência foram efetuadas as intimações determinadas por esta Câmara e, conjuntamente, aportados àqueles autos os documentos de fls. 2.856 a 3.073 e elaborado minucioso relatório de diligência sobre as verificações efetuadas, às fls. 3.074 a 3.079 daquele processo, tendo a recorrente sido intimada do relatório de diligência em 23/03/93, opôs razões adicionais de defesa em 22/04/93, às fls. 3.082 a 3.083 daqueles autos.

Em 22/12/95, a recorrente ingressou com as razões complementares ao recurso voluntário, fls. 252 a 259, argumentando, em síntese, que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

1 - Reajustamento da base de cálculo:

- citando o jurista CARLOS MAXIMILIANO, diz que *"deve o direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo..."*; para que haja o reajustamento do rendimento bruto são necessário três fatos: primeiro, a existência real, efetiva do próprio rendimento bruto; segundo, o seu pagamento, ou crédito, ou remessa, ou entrega; terceiro, a assunção do ônus do imposto de renda, não se efetuando a retenção na fonte. No caso, a matéria tributável é constituída de presunção; não houve auferição de qualquer rendimento bruto, portanto, também não houve pagamento, crédito, remessa ou entrega do rendimento bruto; a recorrente não poderia assumir o ônus de qualquer imposto pois, do ponto de vista econômico e jurídico, ela não colocou à disposição de sócio rendimentos brutos, segundo a definição da legislação tributária; sem a determinação expressa no sentido de se fazer o reajustamento, incabível a providência à vista da correta interpretação do artigo 5º. da Lei nº. 4.154/62. O Acórdão nº. 105-0.443/83, citado pela recorrente em sua impugnação, segue a mesma linha aqui desenvolvida. O teor do Acórdão nº. CSRF/01-0.148/81, citado pelo julgador singular, no trecho em que menciona o Decreto-lei nº. 1.510/76, ao abordar a retenção na fonte que constitui mera antecipação do que será devido na declaração da pessoa física, afirma textualmente: "Tratando-se de mera antecipação as diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes já decidiram ser incabível a assunção do ônus e, em consequência, o reajuste da base de cálculo"; a sistemática estabelecida pelo Decreto-lei nº. 2.397/87, no tocante aos resultados apurados pelas Sociedades Cíveis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, estabelece, taxativamente, que a retenção na fonte será feita a título de antecipação do que é devido na declaração de rendimentos da pessoa física; o próprio auto de infração ressaltou esse aspecto.

2 - Multa Agravada 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., 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. 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. 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

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, os 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 2 atinge, neste processo, a cifra de Cz\$ 337.727.834,68; desse montante, Cz\$ 245.644.589,00 dizem respeito aos créditos apontados nas letras A a F do item 2.3.1.5 e nas letra A a D do item 2.4.1.1- "Detalhamento dos principais casos que compõe a receita ora autuada" do termo de verificação fiscal, como se pode verificar na "ANÁLISE CRÉDITOS EM MAR/DEZ 1988", fls. 481 do processo nº. 11080.008858/90-52; Cz\$ 92.083.245,00 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 de 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Relator:

O recurso voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

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.

Preliminar.

A recorrente suscitou uma preliminar de nulidade da decisão *a quo* alegando que não foram apreciadas as razões de defesa contra o crédito tributário exigido neste processo, em virtude de o julgador singular ter se reportado às razões de decidir expendidas na decisão de primeira instância proferida no processo nº. 11080.008858/90-52, sob o fundamento de este ser uma extensão daquele processo, o que teria cerceado o seu direito de defesa.

Não assiste razão à recorrente.

A ação fiscal empreendida contra a empresa abrangeu quatro exercícios financeiros, os de 1986, 1987, 1988 e 1989, períodos-base de 1985, 1986, 1987 e 1988,

As irregularidades apuradas, nos quatro exercícios fiscalizados, foram minudentemente descritas no "Termo de Verificação Fiscal e de Juntada de Papéis", comum a este, fls. 01 a 47, e àquele processo. A copiosa documentação probante integra o referido processo nº. 11080.008858/90-52, o qual até o presente momento é formado de 13 (treze volumes) com mais de 3.100 folhas.

No que se refere aos períodos-base de 1985, 1986 e 1987 a empresa apresentou declaração de rendimentos e foi tributada pelo regime do lucro real, sendo a exigência tributária complementar, apurada na ação fiscal, formalizada no processo acima citado. Já em relação ao período-base de 1988, a exigência foi formalizada neste processo, visto que, por força das disposições do Decreto-lei nº. 2.397/87, os seus lucros, embora apurados na pessoa jurídica, passaram a ser tributados na declaração de rendimentos das pessoas físicas dos sócios, por se tratar de Sociedade Civil prestadora de serviços de profissão legalmente regulamentada, sujeitando-se à tributação na fonte.

Portanto, este processo é mero desmembramento ou extensão daquele, simplesmente para exigência do imposto de renda na fonte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

Nada impede que a autoridade julgadora em primeira instância junte aos autos cópia da decisão monocrática, fls. 164 a 225, proferida no referido processo e se reporte aos seus fundamentos para decidir idêntico litígio constante de ambos os processos. Neste particular, o julgador singular poderia adotar vários critérios para solucionar as questões comuns, até por economia processual, entre elas simplesmente transcrever os fundamentos daquela decisão para a ora recorrida ou juntar sua cópia integral.

Quanto às duas questões litigiosas, exclusivas deste processo, referente a "suprimento de fundos feito pelo sócio-majoritário sem origem em recursos tributados", verba de Cz\$ 28.200.000,00, e ao reajustamento da base de cálculo do IRF, as razões de defesa pertinentes foram enfrentadas pelo julgador singular às fls. 228 a 235 dos autos. Ou seja, nenhuma razão de defesa deixou de ser apreciada.

É interessante notar que a própria recorrente, neste processo, repetiu as mesmas razões de defesa em relação às matérias comuns, quer na impugnação, quer no recurso voluntário. Inclusive no recurso voluntário deste processo expendeu argumentos relativos a "distribuição disfarçada de lucros", fls. 241 e 242, e, no item "C", fls. 242, citou a verba de Cr\$ 639.953.910,00, matérias que não integram a autuação ora discutida, por serem exclusivas daquele processo.

A recorrente defendeu-se à larga, demonstrando ter compreendido perfeitamente a acusação fiscal bem como a decisão singular, inclusive ela própria, nas suas razões adicionais de recurso, se reporta a fatos daquele processo, dito principal, para reforçar suas teses de defesa, especialmente quanto à multa agravada e valores autuados constantes da conta em nome de fornecedor inexistente "IBM LTDA."

Recebeu também cópia de todas as peças fiscais deste e daquele processo, tendo pleno conhecimento do conteúdo de cada um deles.

Assim, conclui-se que nada ocorreu que caracterizasse cerceamento do direito de defesa da contribuinte, razão pela qual rejeito a preliminar suscitada.

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.

SUBITEM 1.1 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

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

Nesse item foi tributada a verba de Cz\$ 51.934.984,74, autuada 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. 33/34.

O Fisco constatou que essa conta era creditada por valores de recebimentos de receitas omitidas de clientes; recebimentos de devolução de valor líquido de rescisões de contrato de trabalho de funcionários demitidos e, na maioria



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

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) do referido processo nº. 11080.008858/90-52.

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.

Esperadamente 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, após intenso trabalho de auditoria, identificou a fraude e 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 no referido processo nº. 11080.008858/90-52, procurou instar a recorrente a esclarecer aspectos atinentes à conta IBM, subitem "C-5" da Resolução, fls. 2.854, daquele processo, no sentido de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

esclarecer se a IBM Ltda. possuía existência jurídica, comprovando o fato em caso afirmativo e qual o significado de tal sigla.

Regularmente intimada, 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, daquele processo.

Não se trata de mera impropriedade na intitulação da conta e nem de "valores a classificar" como alega a recorrente. Tal conta foi movimentada intensamente ao longo dos quatro exercícios sociais fiscalizados e os alegados "valores a classificar" nunca foram 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 regularizações dos alegados "valores a regularizar", 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 caracterizar 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 contabilizada 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

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 conseqüentemente 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.

SUBITEM 1.2 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Omissão de receitas: clientes identificados.

Refere-se à tributação da verba de Cz\$ 337.727.834,68, 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 o referido montante, embora creditadas diretamente ao sócio, não constaram de sua declaração de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

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.

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

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

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 entidade, separadamente.

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 controlados 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

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 mencionada diligência, nenhuma das empresas clientes afirmou ou provou ter pago algo ao Sr. Eliseu, mas sempre à pessoa jurídica.

A convicção que se deduz 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, conforme a vasta documentação probante mencionada no TVF, fls. 14 a 20 e 22 a 31 dos autos, cujos comprovantes encontram-se enfiados às fls. 1.013 a 1.672 do mencionado processo nº. 11080.008858/90-52.

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 e respectivos pagamentos à recorrente (pessoa jurídica) foram identificados e 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.

O montante autuado de Cz\$ 337.727.834,68, é composto por quantias de duas naturezas: aquelas oriundas de receitas de clientes da recorrente, no importe de Cz\$ 92.083.243,03 (Cz\$ 337.727.834,68 - Cz\$ 245.644.591,65) (letra "G" do TVF, fls. 31) e aquelas também oriundas de seus clientes, no importe de Cz\$ 245.644.591,65, discriminadas no subitem 2.3.1.5, letras "A" a "F" do TVF, fls. 14 a 20 e no subitem 2.4.1.1, letras "A" a "D" do TVF, fls. 23 a 31, dos autos, porém correspondentes a percentuais sobre os valores de determinadas notas fiscais inidôneas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474**

As quantias que integram o referido montante foram especificadas nos demonstrativos de fls. 471 a 480, resumidas nos demonstrativos de fls. 480 a 481 (volume 3) e no demonstrativo de fls. 487 a 497 (volume 3) (processo nº. 11080.008858/90-52).

No que concerne à verba de Cz\$ 245.644.591,65, 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 (processo nº. 11080.008858/90-52), 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) (processo nº. 11080.008858/90-52).

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.

No TVF, fls. 14 a 20 e 23 a 32, 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 indigitada conta corrente.

Os documentos de fls. 1.013 a 1.672 (processo nº. 11080.008858/90-52), 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

- 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 os 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 au tuadas 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. 14 a 20 e 23 a 32, au tuadas 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) (processo nº. 11080.008858/90-52).

Outras empresas au tuadas 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.

Da mesma forma, segundo descrito e minudentemente analisado na decisão de primeira instância proferida no processo nº. 11080.008858/90-52, cópia de fls. 193 a 207 deste processo, diligências e fiscalizações realizadas no âmbito da Delegacia da Receita em Caxias do Sul - RS e em outras cidades especificadas, em clientes da recorrente, concluídas posteriormente à lavratura do auto de infração objeto deste processo, confirmaram o esquema de utilização de "notas fiscais frias" mediante comissão à recorrente. São fatos e provas que a recorrente deixou de enfrentar ou esclarecer.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

Multa de lançamento *ex officio* agravada.

Sobre o imposto correspondente à verba autuada neste subitem foi aplicada a multa de lançamento de ofício agravada para 150%.

Da análise do TVF, fls. 14 a 20 e 22 a 31, "Detalhamento dos principais casos que compõe a receita ora autuada", constata-se que do montante de Cz\$ 337.727.834,68, apenas em relação às quantias indicadas nas referidas letras "A" a "F" (fls. 14 a 20) e nas letras "A a D" (fls. 22 a 31), no total de Cz\$ 245.644.591,65, o Fisco logrou comprovar tratar-se de valores correspondentes às referidas "comissões" sobre intermediação de "notas fiscais frias".

Quanto à parcela de Cz\$ 92.083.243,03, a irregularidade cometida pela recorrente é da mesma natureza daquela noticiada nos autos (TVF, fls. 14 a 20) em relação aos períodos-base de 1985 a 1987, discutidas no processo nº. 11080.008858/90-52 e neste subitem, 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 quatro períodos fiscalizados, que justificasse a exasperação da penalidade tributária.

Da mesma forma, em relação ao imposto correspondente à parcela de Cz\$ 245.644.591,65, 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, todos 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\$ 245.644.591,65, 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 contabilizou a crédito de sócio e na mesma conta em que o Fisco identificou um sem número de outras verbas arroladas e tributadas não só neste item do auto de infração como aquelas listadas nos itens que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

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 TVF, fls. 11 a 13, 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 consequência 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 auto de infração, fls. 49 a 50, não ampara, legalmente, o agravamento da penalidade tributária. Tal irregularidade deveria ser alvo de representação à Comissão de Valores Mobiliários - CVM.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

Por estas razões, dou parcial provimento ao recurso, neste item, para reduzir a multa de lançamento *ex officio* de 150% para 50% (cinquenta por cento), aplicada sobre o imposto correspondente à verba de Cz\$ 337.727.834,68.

SUBITEM 1.3 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

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

Refere-se à tributação da verba de Cz\$ 244.112.469,48.

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 arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

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 recursos 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 "legítima" 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 do processo nº. 11080.008858/90-52, (fls. 225 a 237, 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. 491 a 499 (processo nº. 11080.008858/90-52), o Fisco detalhou e agrupou por rubrica todos os valores



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

tributados neste item como nos precedentes, considerando os rendimentos de aplicações financeiras, *pro labore* e outros.

As cópias de comprovantes bancários (fls. 44 a 61, volume 1), e contábeis encontrados na contribuinte (fls. 1.450 a 1.451 e 1.957 a 1.962) (processo nº. 11080.008858/90-52), comprovam o ingresso dos principais valores auferidos neste item, depositados em conta corrente bancária da recorrente, porém tais documentos não identificam o depositante.

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 à 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 recursos 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 próprios escriturados como suprimentos 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 suprimentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

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.

SUBITEM 1.4 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Suprimentos de fundos feito pelo sócio majoritário sem origem em recursos tributados

Neste subitem foi tributada a verba de Cz\$ 28.200.000,00.

A irregularidade foi descrita detalhadamente no TVF, fls. 36 a 40 dos autos.

Ao final restou evidenciado tratar-se de suprimento efetuado pelo sócio, porém, sem comprovação da origem dos recursos.

Em grau de recurso a recorrente deixou de se defender, especificamente, dessa acusação.

Uma vez não comprovada a regular origem externa dos recursos supridos e provado que o sócio supridor não possuía disponibilidades para fazê-lo e nem comprovou a transferência daqueles recursos de seu patrimônio particular para o da empresa, a situação é idêntica àquela tratada no subitem anterior: a presunção legal é de que tais recursos têm origem em receitas da empresa omitidas à tributação e mantidas à margem da contabilidade.

Assim, pelas mesmas razões e fundamentos declinados no subitem anterior, mantenho a decisão monocrática nesta parte.

SUBITEM 1.5 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Glosa despesas - Remuneração das esposas dos sócios.

No período-base foram glosas despesas operacionais no montante de Cz\$ 21.862.450,00, apropriadas a título de remuneração de funcionárias da empresa que o Fisco constatou serem esposas dos sócios, conforme descrito no TVF, fls. 41/42 dos autos.

Regularmente intimada a comprovar a efetividade da prestação de serviços à empresa, por parte das pessoas beneficiárias dos pagamentos efetuados, a recorrente limitou-se a enumerar várias atividades ou 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,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474**

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) (processo nº. 11080.008858/90-52).

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.

SUBITEM 1.6 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, neste período-base, no montante de Cz\$ 50.436.767,49, segundo descrito no TVF, fls. 43 a 46 dos autos.

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, foi instruída com os documentos de fls. 11 a 13, 15 a 17 (volume 1) e fls. 1.846 a 1.956 (volume 8) (processo nº. 11080.008858/90-52).

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

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 da efetividade da prestação de serviços, por parte daquelas pessoas e empresas, à recorrente, a decisão *a quo* deve ser prestigiada, no particular.

Reajustamento da base de cálculo do IRF.

A recorrente insurgiu-se contra o reajustamento da base de cálculo do IRF efetuada pelo Fisco, sob a alegação, em resumo, de: o lucro apurado pela pessoa jurídica ser considerado automaticamente distribuído aos sócios, sem previsão legal de reajustamento da base de cálculo; o reajustamento implicaria em se tributar lucro inexistente; a empresa não efetuou pagamentos aos sócios e nem colocou à disposição dos mesmos rendimentos ou lucros de forma que tivesse que assumir o ônus do imposto.

Assiste razão à recorrente.

Nos três primeiros períodos-base fiscalizados, a empresa foi tributada com base no lucro real (processo nº. 11080-008858/90-52). Já no período-base de 1988, exercício financeiro de 1989, tratado neste processo, a tributação ocorreu pelo regime de fonte estabelecido nos artigos 1º. e 2º. do Decreto-lei nº. 2.397/87.

Esses dispositivos legais têm a seguinte redação:

"Art. 1º. - A partir do exercício financeiro de 1989, não incidirá o imposto de renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.

§ 1º. - A apuração do lucro de cada período-base será feita com observância das leis comerciais e fiscais, inclusive correção monetária das demonstrações financeiras, computando-se:

.....

Art. 2º. - O lucro apurado (art. 1º.) será considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data de encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um nos resultados da sociedade.

AN



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

§ 1º. - O lucro de que trata este artigo ficará sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, aplicando-se a tabela de desconto do imposto de renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, exceto quando já tiver sofrido a incidência durante o período-base, na forma dos §§ 2º. e 3º..

§ 2º. - Os lucros, rendimentos ou quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos sócios, mesmo a título de empréstimo, antes do encerramento do período-base, equiparam-se a rendimentos distribuídos e ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, na data do pagamento ou crédito, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, calculado de conformidade com o disposto no parágrafo anterior.

.....”

Esses dispositivos não previram a hipótese de reajustamento da base de cálculo do IRF.

Ao contrário, estabelece o § 1º. do artigo 2º. que o lucro sujeito ao IRF é “o lucro de que trata este artigo...”, ou seja, conforme o “caput” do artigo 2º., o lucro apurado na forma do artigo 1º. e seu § 1º..

Portanto o lucro sujeito à incidência do IRF é o lucro apurado pela pessoa jurídica, o qual é considerado automaticamente distribuído aos sócios, no exato montante em que apurado, jamais acrescido de parcela a título de reajustamento pois que se estaria majorando uma base de cálculo pelo acréscimo de um “lucro” que não existiu na pessoa jurídica, inexistindo a disponibilidade econômica ou jurídica a lhe dar suporte.

É de se observar que o lucro apurado pela pessoa jurídica é considerado automaticamente distribuído aos seus sócios, por força de lei, sendo tributado exclusivamente nas pessoas físicas dos sócios, submetendo-se, porém, ao regime de retenção do imposto na fonte, não sendo tributado pelo imposto de renda das pessoas jurídicas.

No presente caso, a maior parte das verificações fiscais, tanto neste como no processo nº. 11080.008858/90-52, foram no sentido de considerar determinados créditos na conta corrente do sócio majoritário não como créditos legítimos do sócio, mas valores de receitas da pessoa jurídica omitidas à tributação, mediante o artifício contábil de creditá-las em conta patrimonial a crédito do sócio, sem trânsito por conta de resultado.

Assim, tanto neste processo como no outro, o Fisco nada mais fez do que reconstituir os resultados dos exercícios sociais fiscalizados, neles computando os valores omitidos que comprovou ser de receitas oriundas de clientes da empresa em alguns itens e presumível legalmente em outros.

Em nenhum momento no curso da ação fiscal realizou-se verificações atinentes ao imposto de renda na fonte sobre pagamento, crédito ou entregas de rendimentos ou lucros às pessoas físicas dos sócios, sujeitos à incidência do IRF, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

modo que se evidenciasse irregularidade por falta de retenção que pudesse, validamente, autorizar eventual reajustamento da base de cálculo do IRF.

Nas hipóteses em que a legislação determina que o lucro seja automaticamente distribuído aos sócios e que sofra a retenção do imposto de renda na fonte, a pessoa jurídica não assume nenhum ônus do IRF devido pelos sócios. Sua obrigação se resume a efetuar a retenção do imposto, sobre a base de cálculo estabelecida em lei, e recolhê-lo às burras do Tesouro.

As disposições do §º. 2º. do artigo 2º. do Decreto-lei nº. 2.397/87, não têm aplicação ao caso presente, pois a ação fiscal, como já referido anteriormente, não foi conduzida com o objetivo de verificar irregularidades quanto a falta de retenção do IRF sobre pagamentos, créditos ou entregas aos sócios antes do encerramento do período-base.

O Fisco dá notícia no TVF que os valores creditados ao sócio eram remetidos por clientes da pessoa jurídica, em nome da pessoa jurídica, creditados em conta corrente bancária da pessoa jurídica e movimentados por seus procuradores.

Sob este aspecto não houve aprofundamento dos trabalhos de auditoria no sentido de verificar a utilização dada a tais recursos, quais em prol da pessoa jurídica, quais em prol e benefício exclusivo do sócio e nem este é o objetivo do regime tributário estabelecido pelo Decreto-lei nº. 2.397/87 para esse tipo de sociedade, o qual visa, pura e simplesmente tributar nas pessoas físicas dos sócios o lucro apurado na pessoa jurídica, sendo irrelevante que os saldos das contas envolvidas fossem zerados no final do exercício social ou mesmo se apresentassem devedores.

Por estas razões, entendo indevido o reajustamento da base de cálculo do IRF e agasalho a tese de defesa, na espécie, de modo que a incidência do IRF se dê sem reajustamento da base de cálculo.

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-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 11080.008859/90-15
ACÓRDÃO Nº.: 103-18.474

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 "..., nos termos da Lei nº. 8.218/91.". Na decisão de primeira instância prolatada no processo nº. 11080.008858/90-52, cópia de fls. 164 a 225 dos autos, cujos fundamentos foram adotados na decisão singular ora recorrida, a autoridade julgadora determinou a exigência do crédito tributário "..., mais a variação da Taxa Referencial Diária - TRD, na forma da Lei nº. 8.177/91;"; fls. 224 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, tendo 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 rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento *ex officio*, incidente sobre o imposto correspondente à verba de Cz\$ 337.727.834,68 (subitem 1.2 do A.I.), de 150% para 50% (cinquenta por cento); determinar que a incidência do IRF ocorra sem reajustamento da base de cálculo 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.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator.