



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Recurso nº. : 131.199
Matéria : IRF – ANO: 1995
Recorrente : RGS – INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ em PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 28 DE JANEIRO DE 2003
Acórdão nº. : 102-45.897

NORMAS PROCESSUAIS - REEXAME FISCAL - A presença de infração tributária cometida com intuito doloso, não conhecida no lançamento anterior em face da documentação apresentada e do comportamento inadequado do contribuinte, permite a revisão do feito na forma do artigo 149, VII, do CTN.

NORMAS PROCESSUAIS - REEXAME FISCAL - O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF constitui ordem de autoridade superior à chefia do Auditor-Fiscal para a execução de trabalhos inerentes à Administração Tributária e, dada sua especificidade e maior restrição, supre a determinação contida no artigo 7.º da Lei n.º 2354, de 29 de novembro de 1954.

NORMAS PROCESSUAIS - HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA - A fiscalização de determinada atividade implicitamente homologa os atos praticados no período em análise, no entanto, o brotar de fatos encobertos pela escrituração fraudulenta ou por comportamento doloso do contribuinte, observado o prazo decadencial, permite a revisão do feito na forma determinada pelo artigo 149, VII do CTN.

IRF - ANO: 1995 - DECADÊNCIA - Não havendo o desconto do tributo devido em face do rendimento pago, o *dies ad quo* do prazo para que a Administração Tributária exerça o respectivo direito de lançar tem marco no início do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado.

PAGAMENTOS DE ORIGEM NÃO IDENTIFICADA - Os valores, de origem não identificada, repassados a sócio por meio de artifício doloso submetem-se à tributação exclusiva de fonte, na forma do artigo 61 da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995.

MULTA DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO - Comprovado o evidente intuito de fraudar o Fisco, aplicável a penalidade prevista no artigo 4.º, II, da lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - CONSTITUCIONALIDADE - A incidência dos juros de mora com lastro na taxa SELIC não ofende o limite imposto pelo artigo 192, § 3.º da Constituição Federal em face deste se dirigir ao Sistema Financeiro Nacional.



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

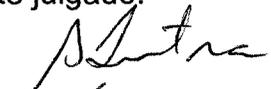
JUROS DE MORA - TAXA SELIC - ISONOMIA - Os juros de mora cobrados com lastro na taxa TJLP para as empresas optantes pelo REFIS não constituem quebra da isonomia prevista no artigo 150, II, da Constituição Federal uma vez que a lei de origem é genérica, pois dirigida a todos aqueles que atendem às condições adstritas à incidência beneficiada.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RGS – INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, AFASTAR as preliminares argüidas, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 MAR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23

Acórdão nº. : 102-45.897

Recurso nº. : 131.199

Recorrente : RGS – INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

Procedimento fiscal revisor de período submetido à verificação e lançamento anteriores, motivado pela presença de infrações que denotaram o evidente intuito de fraudar o Fisco, caracterizadas por pagamentos de natureza e origem não identificadas, ao sócio Leogênio Luiz Alban, mediante depósitos em conta-corrente bancária, nos meses de maio a outubro do ano-calendário de 1995.

O crédito tributário teve como fonte o imposto definitivo incidente sobre os referidos pagamentos, na forma do artigo 61, da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995 e resultou em R\$ 848.726,98. Foi consubstanciado por Auto de Infração e demonstrativos que o integram, fls. 2 a 4, 5 a 12, e 369 a 378, lavrado em 26 de dezembro de 2.000, com ciência do sócio Leogênio Luiz Alban em 28 desse mês.

Deve ser esclarecido que o Relatório da Atividade Fiscal, fls. 5 a 12, evidenciou os passos da verificação efetuada e explicou com detalhamento bastante elucidativo a presença do comportamento fraudador executado pelo contribuinte e a tentativa de encobrir esses dados do Fisco.

Assim, informado que a investigação procurou levantar os pagamentos efetuados a Otávio Luiz Lamb, intermediador entre a empresa e fornecedores diversos para a aquisição de couros. Tais pagamentos encontravam-se escriturados na conta do ativo 11.41.009.001 em seu nome, que continha lançamentos com histórico "PG. N/DATA" e "VLR. REF. DEVOL.REF.ADTO.BAM."

Intimado, Otávio L. Lamb informou que sua relação com a empresa decorria da intermediação da compra de couro cru e para esse fim utilizava os adiantamentos recebidos para fins de antecipações de valores ao fornecedor, enquanto o restante era devolvido.



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23

Acórdão nº. : 102-45.897

A fiscalizada, atendendo à Intimação efetuada em 9 de outubro de 1997, pela DRF/Novo Hamburgo, para que apresentasse cópia dos cheques relativos aos adiantamentos a Otávio L.Lamb, respondeu que estes foram pagos em dinheiro e apresentou os respectivos recibos. Em 6 de janeiro de 1998, novamente intimada a apresentar a cópia carbonada dos cheques, encaminhou-as conforme consta das fls. 36 e 37, e, posteriormente, esses documentos foram retidos pelo Fisco conforme Termo às fls. 185 a 227, porque constituíram provas sobre o evidente intuito de fraudar o Fisco em face da realidade dos fatos ser diferente das cópias dos cheques e recibos.

Em 23 de janeiro de 1998, a empresa foi intimada a apresentar a cópia microfilmada dos cheques e afirmou sobre a impossibilidade de cumprir essa determinação. Ainda, em 17 de julho de 1998, a DRF/NH solicitou a origem dos depósitos na conta conjunta de Leogênio Luiz Alban e Antonella de Marco, período de janeiro de 1995 a dezembro de 1997 e obteve resposta da empresa afirmando falta de condições para discorrer sobre o assunto, mas informando que os recursos destinavam-se à aquisição de couro bovino, pelas saídas dessa conta. No entanto, não demonstrou a correspondência entre os valores depositados e os lançamentos efetuados.

Mediante quebra do sigilo bancário, via Justiça Federal, a fiscalização obteve a cópia dos extratos e cheques depositados na conta conjunta citada, fls. 228 a 245, e 248 a 359, constatando que havia coincidência de datas e valores com os adiantamentos a Otávio L.Lamb.

Confrontados as cópias dos cheques e recibos relacionados com os valores lançados a débito na conta 11.41.009.001, de histórico "PG. N/DATA", com as fotocópias dos cheques emitidos pela fiscalizada de origem da conta 04688-8, do Banco Bamerindus, agência 0252, obtidas pela quebra do sigilo bancário, constatou-se que, também, os números coincidiam, enquanto tais cheques estavam nominais à Antonella de Marco.



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

Dessa forma, concluído sobre o evidente intuito de fraudar o Fisco uma vez que os pagamentos a Otávio L.Lamb, escriturados no Livro Diário, fls. 83 a 185, na verdade constituíram-se cheques nominativos à Antonella de Marco, creditados na sua conta conjunta com Leogênio Luiz Alban.

Para fins da incidência do tributo, os valores foram reajustados pois considerados pagamentos líquidos de imposto, conforme evidenciado na fl. 370.

O feito teve por fundamentação legal o referido artigo enquanto a multa agravada, o artigo 4.º, II, da MP n.º 297/91; artigo 4.º, II, da MP n.º 298/91, artigo 4.º, II, e artigo 37 da lei n.º 8218/91 e artigo 44, II, da lei n.º 9.430/96 e 106, "c", da lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Os juros de mora, o artigo 13 da lei n.º 9.065/95.

Na peça impugnatória o contribuinte afirmou sobre a ineficácia da exigência tributária uma vez concluída após o prazo decadencial. Fundamentou-se na homologação expressa efetuada pelo Fisco dada pelo primeiro lançamento, que foi integralmente acatado pelo contribuinte. Complementou, citando que não se evidencia nenhuma das situações previstas no artigo 145 do CTN para alteração do lançamento efetuado, motivo para que o primeiro sirva para a extinção da relação jurídico-tributária na forma do artigo 156, VII do CTN.

Trouxe, ainda, como preliminar, a caducidade do feito pela ocorrência da homologação tácita em 28 de dezembro de 2000, na forma do artigo 150, § 4.º, do CTN. Citou como reforço à sua tese o Ac. Un. Da 1.ª S do STJ no REsp. 101.407-SP, na qual foi relator o Min. Ari Pargendler – j 07 de abril de 2000.

O feito também não teria eficácia pela ausência da autorização prevista nas leis n.º 2.354/54 e n.º 3.470/58 para a revisão do primeiro lançamento uma vez que o Mandado de Procedimento Fiscal não a substituiu. Aditou que o Fisco não pode, a seu critério, alterar a posição consolidada no lançamento primitivo.



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

Quanto ao mérito, informou que Otávio Luiz Lamb atuava junto à empresa como “barraqueiro” – pessoa que negociava a aquisição de couro cru junto à abatedouros de gado – e recebia adiantamentos em moeda para que pudesse consolidar as transações efetuadas.

Esclareceu que os cheques emitidos pela empresa e cobertos pelos sócios foram contabilizados a crédito de bancos e débito de adiantamentos a comprador, suprimindo-se o trânsito pelas contas dos sócios, uma vez que estes, antecipadamente, reembolsavam em valor equivalente. Entendeu que os recursos tratavam-se de fato permutativo na contabilidade porque permaneceram no ativo circulante da empresa, e concluiu que não houve nenhum favorecimento aos sócios que propiciasse a exigência do tributo na forma pretendida. Afirmou que todos os recursos foram parar nas mãos do barraqueiro Otávio, que este prestou contas e devolveu o restante do numerário, quando excedente. A conta não apresentou saldo ao final do período.

Argüiu sobre a deficiência do procedimento fiscal dada pela ausência de questionamento a respeito da efetiva entrega de recursos dos sócios à empresa, o que afirmou ter efetivamente ocorrido pela compra de insumos ou pelas devoluções. Aditou que, também colabora nesse sentido, o fato de que as compras efetuadas pelo barraqueiro encontram-se comprovadas pelas notas fiscais auditadas na fiscalização anterior, e que a conta objeto da verificação não apresenta saldo ao final do período, contrariando as expectativas da escrita impregnada por infração fiscal que indicaria saldo elevado.

Indagou sobre a forma que o Fisco poderia utilizar para concluir sobre a transferência desses valores aos sócios uma vez não sendo possível ter o recurso em dois lugares ao mesmo tempo. Não houve fato gerador do Imposto de Renda.



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

Alegou que a escrituração, respaldada com a documentação pertinente, faz prova em favor do contribuinte, conforme determinam os artigos 923 e 924 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR aprovado pelo Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999. Ainda, que a DRF/Novo Hamburgo considerou válidas as compras efetuadas pelo barraqueiro Otávio L. Lamb porque não as revisou e que essa posição contrasta com a utilizada pela DRF/P Alegre que glosou as compras com “Notas Frias”.

Contestou o agravamento da penalidade porque entendeu não presentes a fraude, sonegação ou conluio na situação em análise. Também se manifestou contrário à incidência dos juros de mora com lastro na taxa SELIC que entende ofensiva aos artigos 192, § 3.º da CF, artigo 1062 do Código Civil e à lei da Usura, Decreto n.º 22.626, de 7 de abril de 1933. Aditou que essa incidência ofende o princípio da isonomia dado pelo artigo 150, II da CF, quando existe a lei n.º 9.964/2000 que em seu artigo 2.º, § 4.º, I, autoriza a TJLP para as empresas optantes pelo REFIS.

O julgamento de primeira instância considerou o lançamento procedente afastando a caducidade do feito ao entender que o referido prazo deve ser contado como determina o artigo 173, I do CTN, em face da presença de meios dolosos nas infrações apuradas.

Explicou que o MPF, juntado à fl. 12, constituiu autorização do Delegado da Receita Federal em Porto Alegre para a fiscalização dos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997 e concluiu despendendo nova autorização para o mesmo fim.

Afastou a pleiteada quebra dessa relação jurídico-tributária pela homologação expressa, com base na sua inexistência, uma vez que o feito anterior não atende às características desse ato. Aditou que o Fisco tem poder para fiscalizar o contribuinte na forma do artigo 906 do RIR/99, e informou sobre a



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

Processo nº : 11080.011538/00-23
Acórdão nº : 102-45.897

permanência do primeiro lançamento em sua forma original, sem qualquer ofensa ao artigo 145 do CTN.

Na parte tocante ao mérito, ponderou que as alegações têm por objeto demonstrar a inexistência de pagamentos aos sócios pois foram efetivamente utilizados para a aquisição de matéria prima. Em seguida, afirmou que as provas permitem concluir pela escrituração de dados que não corresponderam às operações que a empresa realizou, pela prestação de declaração falsa ao Fisco e pela adulteração de documentos.

Continuando, demonstrou que a fiscalizada prestou declaração falsa quando afirmou que os valores correspondentes aos pagamentos eram efetuados em dinheiro ao "barraqueiro", fl. 32, item 5, quando o trabalho fiscal comprovou que foram repassados ao sócio-gerente, por meio de cheques nominativos.

Em seguida, corroborou a indicada falsidade dos documentos com as cópias dos cheques apresentados ao Fisco que evidenciam pagamentos ao "barraqueiro" Otávio L. Lamb enquanto os originais, dirigidos à Antonella de Marco, que mantém a conta conjunta com o sócio Leogênio Luiz Alban. Citou diversos desses documentos que comprovam sua posição.

Argüiu que o impugnante tentou inverter o ônus da prova imputando ao Fisco o dever de demonstrar as operações que o barraqueiro teria realizado, quando essa seria sua obrigação pois comprovado que a contabilidade não condiz com a verdade dos fatos e documentos que lhe deram lastro. Afirmou que bastaria o contribuinte demonstrar a efetiva transferência dos recursos, pelo sócio ao barraqueiro Otávio L. Lamb, para que comprovasse sua assertiva, no entanto, essa prova não consta da peça impugnatória.



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

Esclareceu que as compras desse período não foram integralmente consideradas perfeitas pela fiscalização anterior desenvolvida pela DRF/Novo Hamburgo, como afirmado pelo impugnante.

Considerou ocorrido o fato gerador do tributo em face de estar provado o ingresso dos recursos na conta dos sócios e não demonstrado o retorno destes à empresa.

Manteve o agravamento da penalidade pelo evidente intuito de fraudar o Fisco pela escrituração de operações fictícias e declaração falsa para encobrir a realidade dos fatos. Quanto aos juros de mora, informou que a incidência decorre do artigo 13 da lei n.º 9065, de 20 de junho de 1995, portanto, legal, e manifestou a posição dos julgadores daquele órgão pela manutenção dos dispositivos legais vigentes.

A peça recursal, fls. 434 a 464, tempestiva, ratifica, integralmente, as alegações constantes da impugnação. Assim, deixo de detalhá-la para fins de evitar a cansativa repetição. Conteve os documentos juntados às fls. 465 a 485 e o Anexo I, fls. 486 a 672 – V-III, e 675 a 726-V-IV.

Conforme despacho do Chefe da Agência da Receita Federal em Novo Hamburgo, fl. 727, o arrolamento de bens encontra-se no processo n.º 13055.000177/2002-92.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O lançamento teve como objeto infrações à legislação do Imposto de Renda na Fonte, ocorridas por pagamentos, de origem e natureza não identificadas, a sócio, nos meses de maio a outubro do ano-calendário de 1995, nos quais a incidência do tributo é definitiva. Foi concluído em 26 de dezembro de 2000, com ciência da empresa em 28 de dezembro desse ano.

O feito anterior abrangeu o mesmo ano-calendário e teve por objeto as aquisições de matéria prima nas quais algumas cobertas por falsa documentação fiscal, caracterizada como "Notas Frias", fato que deu origem ao lançamento com fundamentação legal idêntica a este, uma vez que os pagamentos vinculados à essa documentação não tiveram a origem e a natureza identificada.

Esta nova verificação serviu de motivo para que o recorrente pautasse pela sua ineficácia, pois concluída quando extinta a relação jurídico-tributária decorrente dos fatos em análise, pela homologação expressa caracterizada pelo feito original.

Estaria correta a posição defendida se o Fisco verificasse novamente os mesmos fatos, independente de qualquer das hipóteses previstas para esse fim no artigo 149 do CTN. No entanto, não é essa a situação que se confirma no processo.

Verifica-se que tais pagamentos foram efetivamente analisados pela auditoria da DRF/Novo Hamburgo visando a composição dos custos, conforme denota o Termo de Solicitação de Documentos/Informações, de 9 de outubro de 1997, que em seu item 5 conteve solicitação à fiscalizada para que apresentasse



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

cópias dos cheques microfilmados (frente e verso) relativos aos pagamentos efetuados à Otávio Luiz Lamb, fl. 30. Porém, essa análise não foi correta dada a falsidade da resposta apresentada pela fiscalizada, fl. 32, quando afirmou que tais adiantamentos haviam sido efetuados em dinheiro, comprovando sua posição com os recibos constantes da contabilidade.

Comprovado, na ação fiscal posterior, que tais valores não foram entregues ao beneficiário Otávio L. Lamb mas ao sócio Leogênio Luiz Alban, e somente possível tal fato após a quebra do sigilo bancário pela Justiça Federal, verifica-se que a primeira ação fiscal ficou prejudicada pelos lançamentos contábeis lastreados em documentação falsa.

Logo, não há como aceitar a posição defendida pelo recorrente, uma vez que a fraude contábil comprova a presença de dolo e serve de fundamento para a aplicação do artigo 149 do CTN, mais especificamente pela determinação de seu inciso VII, que obriga a revisão de ofício do lançamento efetuado *“quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”*.

Pelo mesmo motivo não se aceita a extinção da relação jurídico-tributária requerida com suporte em homologação expressa, caracterizada pelo primeiro lançamento. O legislador colocou proteção maior aos recursos públicos quando ressalvou nos artigos 149, VII, e 150, § 4.º, do CTN, a possibilidade do Fisco rever o lançamento efetuado e a inexistência de homologação tácita, se comprovada a presença de infrações tributárias eivadas de dolo. Aqui, a extinção da relação jurídico-tributária ocorre pela forma prevista no artigo 156, V, do CTN, tendo início o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido o lançamento efetuado.



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

Já quanto ao prazo para a homologação tácita duas observações devem ser feitas: a primeira é que somente teria início no dia 1.º de janeiro de 1997, uma vez que não se verificou qualquer pagamento antecipado para essa atividade. Não havendo pagamento, o Fisco somente poderia decidir pela verdade material dos fatos no ano-calendário subsequente, enquanto o início do prazo decadencial somente ocorreria a partir dele; em segundo, é que o artigo 150, § 4.º do CTN, excepciona dessa hipótese a situação em que ocorrido o dolo, a fraude ou a simulação. Concretizada qualquer destas últimas, o prazo deverá ser o previsto no artigo 173, I do CTN.

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(.....)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (Original sem grifos)

Portanto, estando comprovada a fraude contábil, pelo registro inadequado de pagamentos e a infração tributária revestida de dolo, pelo pagamento de origem e natureza não identificadas com informação diversa da empresa ao Fisco, o prazo decadencial é o previsto no artigo 173, I do CTN, com marco inicial de contagem no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido lançado.

Outra questão preliminar diz respeito à eficácia do lançamento pela ausência da autorização prevista no artigo 7.º da lei n.º 2.354, de 29 de novembro



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

Processo n.º : 11080.011538/00-23
Acórdão n.º : 102-45.897

de 1954 e no artigo 34 da Lei n.º 3.470, de 28 de novembro de 1958 para a revisão do primeiro lançamento uma vez que o Mandado de Procedimento Fiscal não a substitui. Aditou que o Fisco não pode, a seu critério, alterar a posição consolidada no lançamento primitivo.

Importante ressaltar que não se trata de revisão do lançamento anterior porque, conforme consta do Termo do Relatório da Atividade Fiscal, fl. 6, aquela se referiu à parte dos custos pois sobre dados da filial de Estância Velha para verificação de crédito presumido do IPI.

O artigo 7.º da lei n.º 2.354/54, suprimiu artigos do Decreto n.º 24.239, de 22 de dezembro de 1947 e acrescentou outros, entre eles o 127, transcrito a seguir.

“Art. 7.º. Suprimam-se na Seção I, do Capítulo II, do Título II, os artigos 124, 136 (...vetado...) do Decreto n.º 24.239, de 22 de dezembro de 1947, e acrescentem-se os seguintes:

(....)

Art. 127. Os agentes fiscais do imposto de renda procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

§1º. Iniciada a perícia contábil nos termos deste artigo, os agentes fiscais do imposto de renda ficam obrigados a fazer a necessária comunicação à repartição a que estiverem jurisdicionados dentro do prazo de 10 (dez) dias.

§ 2º. Em relação ao mesmo exercício só é possível um segundo exame da escrita mediante ordem escrita dos delegados seccional ou regional ou de diretor da Divisão do Imposto de Renda.”



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

No § 1.º do artigo 127 incluído no Decreto 24.239/47, verifica-se que o texto legal determinava que a fiscalização iniciasse o procedimento fiscal e, dentro do prazo de 10 (dez) dias, comunicasse a repartição a que estivessem jurisdicionados sobre esse fato. Essa comunicação seria dirigida à sua chefia imediata e não ao Delegado Seccional.

Depreende-se, então, que a fiscalização de empresas não necessitava de autorização do Delegado Seccional, mas esta era obrigatória para o reexame de um exercício. Claro está que o intuito do legislador foi inibir a presença contínua do Fisco na empresa para rever atos praticados ou fiscalizar o contribuinte diversas vezes em um mesmo período, tornando esse fato conhecido da autoridade superior e a ela competindo a autorização.

Com a publicação da Portaria 1.265, de 22 de novembro de 1999, foi instituída a ordem denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF para a fiscalização de empresas, em seu artigo 2.º. E essa ordem pode ser delegada ao chefe da projeção do sistema de fiscalização, de acordo com o artigo 21 desse ato.

“Art. 2º. Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal - AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).”

Com esse posicionamento, a Administração Tributária restringiu o acesso de seus funcionários aos contribuintes, pois somente mediante autorização do comando de cada Delegacia poderá o Auditor-Fiscal iniciar um procedimento investigatório.



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

Determinando a lei anterior o conhecimento da autoridade superior - Delegado Seccional - para o reexame de um exercício com a finalidade de restringir o acesso dos Auditores-Fiscais a uma mesma empresa, e estando a regulamentação inferior dirigida no mesmo sentido, evidente que esta última supre a primeira, porque restrita e mais completa.

Também, deve ser levado em consideração que não foi o chefe imediato do Auditor-Fiscal que autorizou o reexame, mas o Delegado da Receita Federal em Porto Alegre, conforme consta do MPF à fl. 12, fato que permite presumir que essa autoridade tinha o prévio conhecimento da fiscalização anterior e torna despicienda nova autorização.

Portanto, estando o objetivo da lei mais antiga suprido pela ordem decorrente da regulamentação mais recente, *in casu* a existência do MPF, emitido pelo Delegado da Receita Federal em Porto Alegre, atende a exigência contestada, motivo para que não seja aceita como óbice ao seguimento do processo.

Ad argumentandum tantum o artigo 34 da Lei n.º 3.470/58, não trata do reexame citado, mas dos poderes atribuídos aos Inspetores Chefes das Inspetorias do Imposto de Renda para autorizar a fiscalização de contribuintes, aplicar as penalidades inerentes a esse tributo e determinar o lançamento "ex officio".

"Art. 34. Os inspetores chefes das Inspetorias do Imposto de Renda poderão:

I - designar os agentes fiscais do Imposto de Renda para procederem ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes;

II - aplicar as multas previstas na legislação do imposto de renda; e

III - determinar o lançamento *ex officio*."



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

Passando às alegações atinentes ao mérito, verifica-se que, nas explicações sobre a atividade desenvolvida por Otávio L. Lamb, o recorrente informou que este atuava junto à empresa como “barraqueiro” – pessoa que negociava a aquisição de couro cru com os abatedouros de gado – e em função dessa atividade, recebia adiantamentos em moeda para que pudesse consolidar as transações efetuadas. Concluiu, então, que as importâncias adiantadas foram repassadas ao sócio para evitar a tramitação pela sua conta-corrente, uma vez que o reembolsava antecipadamente.

Essa explicação não convence. A aquisição da matéria prima por terceiro, que agia em nome da empresa, deveria ter origem em uma relação de emprego, um contrato prévio, no qual fixados os critérios de atuação e a remuneração pelo trabalho efetuado.

Essas transações poderiam ser efetuadas diretamente com fornecedores tradicionais da empresa ou junto àqueles ainda desconhecidos, e, pelos dados do processo, o barraqueiro trabalhava com os dois tipos de produtores. Quanto ao primeiro, desnecessária a presença do barraqueiro porque a empresa já mantinha relações comerciais com as empresas fornecedoras, fato que implica o conhecimento do gerente ou do contato, telefone, local de trabalho, entre outros detalhes inerentes ao comércio; já com os novos produtores, desconhecidos, constata-se a importância da existência de um funcionário com essa destinação específica.

No entanto, como a negociação comercial deve revestir-se de algumas cautelas para prevenir eventuais prejuízos pela quebra dos compromissos, sempre é necessária a identificação do fornecedor, a contratação, emissão de cheques nominativos, emissão da respectiva Nota Fiscal de Entrada, para que a mercadoria adquirida constitua insumo rentável da empresa, entre outros requisitos comerciais aplicáveis. Assim, perfeitamente documentada inibe os eventuais prejuízos com fornecedores não confiáveis.



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

De outro lado, fundamental que a empresa tenha o vínculo entre os recursos cedidos e o ingresso das mercadorias negociadas, bem assim, os valores pagos a título de remuneração pelos trabalhos prestados, para fins de prevenir prejuízos por eventual gasto diverso do dinheiro antecipado ou por reclamações trabalhistas decorrentes da relação desenvolvida.

Como evidenciado no julgamento de primeira instância, apenas alegada a veracidade do ciclo das compras efetuadas pelo barraqueiro Otávio L. Lamb, mas não demonstrada nem comprovada com documentação hábil e idônea. Uma vez que as negociações tiveram intensidade significativa em face das quantias movimentadas, não haveria um controle específico a fim de evitar-se eventuais prejuízos por devoluções, atrasos nas entregas, compromissos não cumpridos, entre outros motivos geradores de turbulência nos negócios ? É normal possuí-lo e dada sua existência, estaria facilitada a demonstração do fluxo de recursos. No entanto, aqui não se tocou nessa hipótese, mas transferido o ônus de provar o contrário ao Fisco.

Afirmar que tais recursos tinham característica de fato permutativo na contabilidade porque permaneciam no ativo circulante da empresa também não se presta para afastar a incidência tributária, nem para apagar o desvio dos recursos à pessoa física do sócio. Justamente porque não ficou efetivamente comprovado o fluxo de recursos e a sua ligação com o ingresso de mercadorias dele decorrente.

Teria tal conta característica de fato permutativo se demonstrado e comprovado o fluxo de recursos dentro do próprio ativo, isto é, o numerário sairia do caixa para a conta do sócio que o repassaria ao "barraqueiro". Da mesma maneira, a permanência do recurso com o barraqueiro constituiria permutação, pois interveniência de um terceiro que recebe um crédito da empresa para o qual dispõe de duas opções: ou o devolve à empresa, ou realiza a compra da matéria prima desejada. No entanto, não se encontra devidamente documentada nenhuma das hipóteses, fato que leva à impossibilidade de acatar essa posição.



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

A ausência de questionamento a respeito da efetiva entrega de recursos dos sócios à empresa não se constitui atribuição do Fisco mas da defesa, porque cabe a ela demonstrar o ciclo aventado como realidade. A prova cabe a quem alega. O ônus de provar foi invertido porque o Fisco demonstrou e comprovou o evidente intuito do contribuinte fraudar a documentação fiscal.

Também demonstrado pela Autoridade Fiscal e comprovado com farta documentação que o sócio utilizou os recursos da empresa destinados à aquisição de matéria prima. O ingresso dos cheques na conta conjunta do sócio combinado com a escrituração incorreta dos fatos e com a informação destes ao Fisco de forma diversa da real, constitui prova suficiente de que ocorreu um pagamento de origem e natureza não identificada ao sócio. Cabe ao recorrente provar o contrário.

A alegação de que as compras efetuadas pelo barraqueiro encontram-se comprovadas pelas notas fiscais auditadas em momento anterior, e que a conta objeto da verificação efetuada não apresenta saldo ao final do período, contrariando as expectativas da escrita impregnada por infração fiscal que indicaria saldo elevado, também não se presta para elidir a saída dos recursos para o sócio.

Por hipótese, um dos objetivos da saída de recursos ao sócio de forma disfarçada é a diminuição do lucro da empresa ao final do ano-calendário. Essa ação geralmente é desenvolvida com a escrituração de custos fictícios, como ocorreu na fiscalização anterior onde detectada documentação inidônea – “notas frias” - para comprovar a aquisição de matéria prima. Também é comum a utilização de pagamentos fictícios a profissionais liberais de outros estados, de combustíveis e de outros custos entre as diversas formas possíveis.

O recurso excedente permanece contabilizado como existente no Caixa porque não foi despendido, mas, na realidade, inexistente porque constituiu



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

retirada não legalizada pelos sócios. Assim, a empresa utiliza formas diversas para baixar o caixa contábil, como o pagamento de custos fictícios, já detectado em momento anterior.

Daí, o ônus da prova permanecer com a fiscalizada, uma vez que o Fisco levantou e comprovou a entrega de recursos ao sócio bem assim a efetiva utilização, porque não retornados à empresa. A inexistência de saldo nessa conta ao final do período não implica ausência de sonegação fiscal e da fraude apontada pelo Fisco.

O recorrente afirmou que a fiscalização anterior acatou como legais as compras da empresa desse período ao deixar de auditá-las integralmente, no entanto, não há qualquer afirmativa nesse sentido no processo enquanto o julgamento anterior já combateu essa posição. Também deve ser lembrado que houve informação falsa prestada ao Fisco naquela oportunidade, conforme explicitado no início deste voto. Logo, perfeitamente possível a revisão do período fiscalizado na forma do artigo 149, VII, do CTN.

O agravamento da penalidade foi correto porque comprovada a saída sub-reptícia de recursos ao sócio de maneira a ocultar os fatos do conhecimento da Administração Tributária. Perfeitamente demonstrado e comprovado o evidente intuito de fraudar o Fisco presente na forma legal utilizada.

Outro aspecto contestado diz respeito à incidência dos juros de mora em forma contrária à prevista no artigo 192, § 3.º da CF, pois com percentual igual ou superior a 1% ao mês.

Essa posição não encontra respaldo legal porque o direcionamento do referido artigo é o Sistema Financeiro Nacional, e não o Sistema Tributário que se encontra regido pelos artigos 145 a 162, inseridos no Título VI – Da Tributação e Orçamento da CF.



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

“Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre:

§ 3º - As taxas de juros reais, nelas incluídas comissões e quaisquer outras remunerações direta ou indiretamente referidas à concessão de crédito, não poderão ser superiores a doze por cento ao ano; a cobrança acima deste limite será conceituada como crime de usura, punido, em todas as suas modalidades, nos termos que a lei determinar.”

Também colabora para afastar o questionamento, o fato desse artigo pertencer à espécie daqueles que necessitam de lei detalhadora dos procedimentos vinculados à imposição da lei, para tornar a incidência ampla e assimilável. E, considerando a inexistência de ato legal nesse sentido, impossível sua utilização.

Também a ofensa ao Decreto n.º 22.626, de 7 de abril de 1933, lei da usura, não deve ser acolhida porque tem por lastro o artigo 1062 do Código Civil e assim como ele, trata dos juros moratórios incidentes nas relações civis não sujeitas à legislação específica. Demais, seu texto dispõe sobre taxa a utilizar quando não convencionada outra diversa.

“Art. 1.062. A taxa dos juros moratórios, quando não convencionada (art. 1.262), será de 6% (seis por cento) ao ano.”

A argumentação do recorrente continua trilhando os caminhos da imperfeição quando apela para a ofensa ao princípio da isonomia, insculpido no artigo 150, II da CF, em face da previsão da lei n.º 9.964/2000 que em seu artigo 2.º, § 4.º, I, autoriza os juros moratórios com lastro na TJLP para as empresas optantes pelo REFIS. Incidência de juros de mora com lastro na taxa SELIC implicaria em tratamento não isonômico, pois razoavelmente maior que a citada.

A igualdade do tratamento fiscal ocorre quando o legislador consegue impor determinativos que imprimam igualdade aos iguais e desigualdade



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

aos desiguais, ou seja, faz com que a demanda fiscal signifique o mesmo *quantum* seja para os mais pobres, seja para aqueles de médio poder econômico ou, ainda, para os mais ricos. Isso não significa que a mesma alíquota de incidência de um tributo expresse uma igualdade, ao contrário, imprime ônus maior para aqueles de menor poder econômico, porque consome maior parte de seu poder aquisitivo.

A isonomia permite que a demanda tributária implique o mesmo sacrifício econômico a essas faixas de contribuintes, não sendo essa posição explicitada pelo mesmo percentual de incidência, mas pelo ônus imposto em relação ao montante da renda percebida.

A igualdade deixa de acontecer quando a lei excepciona um benefício a determinado contribuinte. A lei impositiva de tributos tem caráter genérico e abstrato e em face dessa característica não pode beneficiar especificamente um determinado contribuinte. O ato administrativo dela decorrente pode instituir benefício único, mas daí já não é a lei a beneficiar um único cidadão, pois genericamente atingiu todos aqueles que se encontravam em determinada situação, enquanto o ato administrativo atingiu-o em face de suas características amoldarem-se àquelas abstratamente previstas.

Então, quando a referida lei determinou tratamento diferenciado para as empresas optantes pelo REFIS não ofendeu o princípio da isonomia pois estendeu o benefício a todas aquelas empresas que ingressaram nesse programa sem qualquer hipótese de exclusividade. Portanto, inadequada a alegação do recorrente sob esse aspecto.

Ad argumentandum tantum, a imposição da Taxa SELIC tem sido contestada com fundamento na ofensa à Constituição Federal em face de sua imposição por lei ordinária quando o entendimento é que deveria decorrer de lei complementar, uma vez tendo por objeto assunto sujeito à norma geral de direito tributário. Mas essa não constitui argumentação da peça impugnatória.



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

Processo nº. : 11080.011538/00-23
Acórdão nº. : 102-45.897

Isto posto, voto no sentido de afastar as preliminares argüidas como inicialmente explicitado, e no mérito, para negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 28 de janeiro de 2003.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Naury', written over the typed name.

NAURY FRAGOSO TANAKA