

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

SESSÃO DE 18 DE OUTUBRO DE 1994

ACORDAO Nº 101-87,249

RECURSO Nº: 105.342 - I.R.P.J. - EXS. DE 1987, 1988 E 1990/1991

RECORRENTE: MUNDIAL ATACADISTA LTDA.

RECORRIDA: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CONTAGEM (MG)

CANCELAMENTO DE DEBITOS - DEPOSITOS BANCARIOS - E suscetível de cancelamento, ao amparo do artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471/88, a exigência de imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários, assim entendida a exigência resultante de lançamento de ofício procedido pela autoridade fiscal sem qualquer exame dos livros comerciais e fiscais do contribuinte, como ocorre na espécie.

CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS - Condições de Dedutibilidade - Computam-se na apuração do resultado do exercício somente os dispêndios de custos ou despesas que forem documentadamente comprovados e guardem estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte produtora da receita.

MULTA DE LANÇAMENTO "EX-OFFICIO" - Fraude - A utilização de documentos ideologicamente falsos para comprovar a existência de custos, constitui fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, inciso III, do RIR/80.

TRIBUTAÇÃO DO LUCRO REAL - E passível de lançamento de ofício o imposto apurado na declaração de rendimentos não entregue espontaneamente pelo contribuinte.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - A entrega da Declaração de Rendimentos de determinado exercício, posterior ao início de procedimento fiscal relativo ao mesmo período que vise a entrega da Declaração ou a sua comprovação, suprime a espontaneidade do sujeito passivo e enseja lançamento de ofício com multa de 50% sobre a totalidade do imposto devido.


1 

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDÃO Nº 101-87,249

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MUNDIAL ATACADISTA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cz\$ 65.170.725,02, no exercício de 1987, bem como, a multa por atraso na entrega da declaração relativa aos exercícios de 1987, 1988, 1990 E 1991, e a exigência do encargo da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), 18 de outubro de 1994



MARIAM SEIF

- PRESIDENTE E RELATORA



LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE: 21 OUT 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Jezer de Oliveira Cândido, Francisco de Assis Miranda, Kazuki Shiobara, Raul Pimentel, Roberto William Gonçalves e Sebastião Rodrigues Cabral. Ausente, justificadamente o Conselheiro Celso Alves Feitosa.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

RECURSO Nº: 105.342 - I.R.P.J. - EXS. DE 1987, 1988, 1990 E 1991

ACORDÃO Nº: 101-87.249

RECORRENTE: MUNDIAL ATACADISTA LTDA.

RECORRIDA: D.R.F. EM CONTAGEM (MG)

R E L A T Ó R I O

MUNDIAL ATACADISTA LTDA., empresa qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão da Sra. Delegada da Receita Federal em Contagem (MG) que julgou procedente a exigência fiscal formalizada no Auto de Infração de fls. 02/04.

O crédito tributário refere-se ao Imposto de Renda -Pessoa Jurídica relativo aos exercícios de 1987, 1988, 1990 e 1991, e resultou da apuração das seguintes irregularidades:

a) Omissão de receita, no exercício de 1988, no montante de Cz\$65.170.725,02, caracterizada pela falta de comprovação da origem de depósitos bancários da empresa;

b) Glosa de custo decorrente da contabilização de documentos inidôneos, no exercício de 1987, no montante de Cz\$ 1.820.000,00, caracterizando crime de sonegação fiscal;

c) Lançamento de ofício do IRPJ relativo aos exercícios de 1990 e 1991, por ter a empresa deixado de oferecer espontaneamente o lucro real informado nas declarações de rendimentos dos citados exercícios;

d) Multa de 1% ao mês ou fração sobre o imposto de renda lançado, atualizado, decorrente de atraso na entrega da declaração de rendimentos dos exercícios de 1987, 1988, 1990 e 1991.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, a autuada ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls. 255/263, alegando, em síntese, que:

3



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDÃO Nº 101-87.249

- é inconstitucional a aplicação da TRD sobre os débitos lançados, vez que as disposições da Lei nº 8.177/91 ferem os princípios da ilegalidade e irretroatividade das leis;

- depósitos bancários não são rendimentos, não podendo, assim, sujeitarem-se à tributação sem antes serem identificados como correspondentes a rendimentos tributáveis e não declarados, conforme ampla e pacífica jurisprudência emanada do Poder Judiciário;

- ademais, a Súmula 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos declarou ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em extratos bancários, o que foi encampado pelo Decreto-lei nº 2.471, artigo 9º, inciso VII, que determinou o cancelamento dos débitos tributários e consequente arquivamento dos respectivos processos, cujos lançamentos tenham se pautado unicamente em tais elementos, como ocorre no presente caso;

- por outro lado, não percebeu a Fiscalização que, em todo o período da ação fiscal, as suas receitas contabilizadas foram superiores aos depósitos efetuados, excetuando apenas o mês de dezembro de 1987, que demonstra uma diferença não coberta pelas vendas no valor de Cz\$19.170.262,63, que constituiria a base de cálculo do imposto, caso a tributação fosse procedente;

- de igual modo, não pode prosperar a glosa de dispêndios relativos a custos considerados inexistentes, pois os documentos que ora anexa comprovam a legitimidade das operações de compra efetuadas;

- o fato de não constar o carimbo de barreiras nas notas é irrelevante no reconhecimento de sua letigimidade, pois não são todos os trajetos que possuem tais barreiras, e portanto, nem sempre é possível apor referidos carimbos nos documentos fiscais.

Em informação fiscal às fls. 298/299, o autor do feito contraditou as razões de defesa apresentadas, propondo, ao final, a manutenção integral do lançamento.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDÃO Nº 101-87,249

A autoridade de primeira instância, acolheu a proposta fiscal, e julgou procedente a ação fiscal, pautando-se nos fundamentos que consignou na decisão que prolatou às fls. 302/307, sintetizados na seguinte ementa:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTARIO

LANÇAMENTO DE OFICIO - No caso de lançamento de ofício, por declaração inexata ou falta de recolhimento espontâneo do tributo, serão aplicados os acréscimos legais correspondentes.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS GERAIS

Somente o Poder Judiciário tem competência para declarar a ilegalidade da regra jurídica, jamais a autoridade administrativa.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - NOTAS FISCAIS INIDONEAS - Os valores apropriados como custos, calcados em notas fiscais confeccionadas sem autorização de sua impressão, devem ser oferecidos à tributação.

RECEITAS OPERACIONAIS - Configura omissão de receitas existência de depósitos bancários em valor superior às receitas declaradas, cuja origem dos recursos depositados a empresa não logrou comprovar

NORMAS DIVERSAS - Aplica-se a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) nos casos de sonegação fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A entrega das declarações de rendimentos fora dos prazos fixados em lei, sujeita o contribuinte à multa prevista no artigo 17 do Decreto-lei nº 1.967/82.

PAGAMENTO DO IMPOSTO - O imposto apurado nas declarações de rendimentos apresentadas em virtude de procedimento fiscal anteriormente instaurado, sujeita-se ao lançamento de ofício."

Dessa decisão a contribuinte foi cientificada em 17/02/93 e, ainda irresignada, interpôs em 18/03/93 o recurso

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDÃO Nº 101-87.249

voluntário de fls. 311/320, acompanhado dos documentos de fls. 329/601, postulando a sua reforma.

Como razões do recurso, a suplicante, basicamente, reedita os argumentos expendidos na fase impugnatória, sintetiza nas seguintes conclusões, para respaldar o seu pedido:

"a) As provas anexas demonstram que as transferências de numerário, entre estabelecimentos bancários diferentes, foram somadas mais de uma vez, para efeito de confronto com a receita operacional da Recorrente;

b) A Taxa Referencial não pode ser usada para atualizar débitos tributários;

c) A Fiscalização Federal e a decisão de 1ª instância olvidaram completamente os saldos resultantes do confronto entre os depósitos bancários com a receita contabilizada e como tal, jamais poderiam chegar a um resultado correto."

E o relatório.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDÃO Nº 101-87.249

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, conheço.

Passo, assim, ao exame do mérito do litígio, na ordem em que as matérias constaram da peça vestibular:

1) OMISSÃO DE RECEITAS, CARACTERIZADA PELA FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DEPOSITOS BANCARIOS DA EMPRESA.

Como vimos do relatório, o crédito tributário em questão decorre da acusação fiscal de receitas omitidas pela pessoa jurídica, caracterizada pela existência de depósitos bancários em valor superior às vendas efetuadas, sem que a recorrente conseguisse provar a origem das diferenças apuradas.

Desde a há muitos anos, a omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários, quer em nome da empresa, que em nome dos sócios (especialmente neste segundo caso), vem merecendo sérias restrições, tanto na esfera administrativa como no Judiciário.

Os questionamentos em torno da matéria vão desde a legalidade da obtenção dos extratos bancários diretamente junto às instituições financeiras, até a validade do depósito bancário, constituir-se como indício seguro para caracterização da omissão de receita.

Quanto a validade do lançamento fiscal pautado exclusivamente em depósitos ou extratos bancários, foram reiteradas as decisões no âmbito do Poder Judiciário, no sentido de invalidá-los, culminando com Súmula do Supremo Tribunal Federal, considerando ilegítima a tributação quando respaldada unicamente em depósitos bancários.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDÃO Nº 101-87.249

A vista do grande número de autuações envolvendo a matéria, e elevado ônus de sucumbência suportado pela União, em razão das constantes perdas no Judiciário, o Poder Executivo resolveu baixar o Decreto-lei nº 2.471/88, cancelando, dentre outros débitos para com a Fazenda Nacional, os do "imposto de Renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos e comprovantes bancários" (art. 9º, inciso VII, do citado diploma legal).

A utilização do depósito bancário, de "per si", como base de arbitramento, para lançamento do imposto de renda, a partir daí passou a ser considerado insuficiente, vindo a ser restabelecido somente a partir de 12 de abril de 1990, com a edição da Lei nº 8.021 (art. 6º, par. 5º).

Esta mesma lei, em seu artigo 8º, autorizou à autoridade fiscal solicitar às instituições financeiras, após iniciado o procedimento fiscal, informações sobre operações financeiras realizadas pelo contribuinte, afastando, nesta hipótese, a aplicação do dispositivo que cuida do sigilo bancário.

E óbvio que referida autorização visou garantir o pleno cumprimento da atividade fiscalizadora desenvolvida pelos Auditores Fiscais, nos casos em que o contribuinte viesse a causar embaraço aos trabalhos fiscais, recusando-se a fornecer os elementos solicitados.

Feitas estas considerações acerca da evolução do tratamento tributário aplicável à matéria ao longo dos últimos anos, impõe-se, de pronto, a verificação dos exercícios objeto da autuação, a fim de que possamos concluir sobre a validade da utilização de tais elementos (depósitos bancários) como base de lançamento do imposto de renda.

A conclusão imediata é contrária à pretensão do Fisco, pois o exercício objeto da autuação - 1987 - está alcançado pelo cancelamento estabelecido no mencionado artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471/88.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDÃO Nº 101-87.249

Nem se argumente que o cancelamento só alcançou os débitos cujos lançamentos tenham ocorrido até setembro de 1988, data da edição do Decreto-lei nº 2.471/88, pois tanto a doutrina como a jurisprudência são uníssonas no entendimento de que o lançamento tributário é de natureza declaratório: NÃO CRIA DIREITO. Assim seus efeitos retroagem à data do fato gerador.

O Professor RUBENS GOMES DE SOUSA, sem dúvida o maior pilar do Direito Tributário Brasileiro, no conhecido COMPENDIO DE DIREITO TRIBUTARIO, consignou que as fontes da OBRIGAÇÃO TRIBUTARIA são:

- a lei, o fato gerador e o lançamento, os quais segundo ele correspondem às fases da:

- soberania, direito objetivo e direito subjetivo, sendo obrigação nessas fases:

- abstrata, concreta e individualizada, e, referindo-se a cada uma delas, vale recordar o que ele escreveu, verbis:

"A lei é a fonte da obrigação tributária no sentido de que, para que possa surgir tal obrigação em um caso concreto, é preciso que haja lei criando um tributo e definindo as hipóteses em que ele é devido...

O fato gerador, é justamente a hipótese prevista na lei tributária em abstrato, isto é, em termos gerais e objetivamente, como dado origem à obrigação de pagar o tributo.

A função do lançamento é individualizar a obrigação prevista em abstrato pela lei e surgida em concreto com a ocorrência do fato gerador." (grifamos)

.....



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDÃO Nº 101-87,249

"Criação da obrigação tributária em sentido formal:

Esta é a consequência do lançamento: a obrigação, em sentido substancial, isto é, em sua essência, já surgiu com a simples ocorrência do fato gerador: desde esse momento já é devido o tributo". (grifamos)

Igualmente outro jurista festejado e estudioso da matéria, o Sr. A. A. CONTREIRAS DE CARVALHO, na obra Doutrina da Aplicação do Direito tributário, conceitua essas três fases do tributo como: "previsto, devido ou exigível".

Conceituando-as, diz que "se configura a primeira hipótese, quando, instituindo-o lhe atribui a lei existência jurídica, isto é, estabelece apenas, a sua previsão"... "Dá-se a segunda, isto é, é devido o tributo, desde o momento em que ocorre o pressuposto de fato" ... "Verifica-se a terceira hipótese, isto é, o tributo torna-se exigível, quando promove a autoridade administrativa o seu lançamento e dele dá ciência ao contribuinte, notificando-o".

Do mesmo modo, também o Professor FABIO FANUCCHI, em seu "Curso de Direito tributário Brasileiro", Ed. resenha Tributária, S.P., escreveu:

"O lançamento, de fato constitui o crédito, mas através da declaração da existência de um direito anterior de cobrança tributária. Então, em relação ao crédito, o lançamento é constitutivo, porém, em relação ao direito creditício, ele é declaratório. E é em relação ao direito, apenas, que se deve estabelecer os efeitos de um ato jurídico". (grifamos)

Portanto, o débito já existe desde o momento da ocorrência do pressuposto fato, previsto em abstrato na lei, o lançamento acrescenta-lhe apenas o atributo da exigibilidade, isto é, todos os efeitos se reportam à ocorrência daquele pressuposto fático, que a doutrina intitula de fato gerador, como se depreende do texto do próprio Código Tributário Nacional, quando o artigo 144 estabelece:

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDAO Nº 101-87.249

"O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Quer dizer, o direito da Fazenda Pública surge com a prática do ato previsto em lei para a sua ocorrência e não do ato administrativo de lançamento.

Da teoria dualista adotada pelo nosso Código Tributário Nacional, retira-se uma consequência inafastável, que nem precisava estar expressamente regulada (mas está no transcrito art. 144): a de que a referência a débito deve entender-se a estrutura (montante, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, data do vencimento, consequências do seu inadimplemento) constante da legislação vigente à data do seu nascimento.

Assim, quando o artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471/88 cancela os débitos com o imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos e comprovantes bancários, ele o faz independentemente do imposto estar lançado ou não. A estrutura do imposto está configurada com a prática da infração, e qualquer anistia, cancelamento ou outro efeito dado pela lei tributária anterior atinge a todos os fatos já ocorridos, sendo irrelevante ter havido ou ter deixado de haver lançamento do imposto correspondente a esses fatos.

Essa interpretação é inteiramente consentânea com a que lhe tem emprestado o próprio legislador ordinário quando declara devidos a correção monetária e os juros de mora antes da efetivação do lançamento.

Ademais, é relevante notar que todas as hipóteses de cancelamento de débitos elencadas nos sete incisos do artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471/88, referiam-se a casos em que o fisco vinha sendo vencido invariavelmente na Justiça, tendo o Executivo assim justificado sua iniciativa:

"A medida preconizada no art. 9º do projeto, pretende concretizar o princípio constitucional da colaboração e harmonia dos Poderes, contribuindo,

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDÃO Nº 101-87.249

outrossim, para o desafogo do Poder Judiciário, ao determinar o cancelamento dos processos administrativos e das correspondentes execuções fiscais em hipótese que, à luz da reiterada Jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal federal e do Egrégio tribunal Federal de Recursos, não são passíveis da menor perspectiva de êxito, o que, s.m.j., evita dispêndio de recursos do Tesouro Nacional, à conta de custas processuais e do ônus de sucumbência."

Se fosse correta a interpretação de que esse cancelamento de débitos aplicar-se-ia somente aos créditos tributários já lançados, ter-se-ia como lícito ao fisco continuar promovendo lançamento sobre o mesmo suporte fático (extrato bancário) inquinado, pelo Judiciário, de inválido e insuficiente para respaldar exigência de imposto de renda.

Obviamente, essa interpretação não pode ser articulada pelo absurdo que encerra: o fisco, reconhecendo que o judiciário estava abarrotado de causas perdidas para ele, promove a edição de Decreto-lei cancelando os débitos. O mesmo fisco, cego a essa realidade, promoveria lançamento de créditos sabidamente incobráveis, e voltaria a abarrotar o judiciários com causas perdidas.

Pois bem, embora variem, não há dúvida de que, em todos os cancelamentos, o legislador visa atingir um objetivo, qual seja, contemplar uma situação social.

Assim, se o objetivo do Executivo, ao cancelar os débitos elencados no artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471/88, foi o de colaborar com o Poder Judiciário e de eliminar custas judiciais e ônus de sucumbência para o Tesouro Nacional em razão de lançamentos sabidamente improcedentes, é lógico que o dispositivo, além de extinguir por remissão os créditos tributários constituídos, também exclui o crédito ainda não lançado, na medida em que, como já ressaltado nos itens precedentes, em matéria de tributo, relevante não é a data do lançamento mas a do surgimento da obrigação tributária pela ocorrência do fato gerador. Se a obrigação, pendente de adimplemento, foi conferido o efeito do cancelamento, falece à autoridade administrativa qualquer poder

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDÃO Nº 101-87.249

de manter o correspondente crédito tributário ou de formalizar outros, desde que o suporte seja o indicado no artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471/88.

Saliente-se que o legislador do Decreto-lei nº 2.471/88, a exemplo do que fizera em outros diplomas legais, utilizou o termo "cancelamento", abrangendo, assim, duas figuras jurídicas:

a) A Remissão, prevista no CTN, nos artigos 156, IV e 172, que extingue o crédito tributário, portanto, pressupõe a existência de um lançamento, e

b) A Anistia, prevista no mesmo CTN, nos artigos 175 e 180, que a exemplo da isenção, exclui o crédito tributário, isto é, exclui a possibilidade do próprio lançamento.

Sem dúvida, em todos os casos que o legislador utiliza a expressão "cancelamento" de débitos, tem querido abranger os débitos com atributo da exigibilidade (lançados) e sem esse atributo, ou seja, o que o nosso legislador conceitua como obrigação tributária é o débito não individualizado pelo lançamento.

Evidencia-se, assim, não assistir razão àqueles que defendem o entendimento que o cancelamento abrange apenas os débitos lançados, pois a par de constituir uma aberração, representa ofensa aos princípios maiores da Constituição.

Uma aberração porque, por um lado, o legislador estaria dispensando o crédito de quem já lhe deu muito trabalho (na fiscalização, nos julgamentos, etc.), por outro lado, estaria negando igual direito àqueles com os quais nada dispendeu, no caso de débitos ainda não lançados, afrontando, assim, as próprias razões que ditaram a anistia.

A ofensa aos princípios maiores da Constituição assentaria na literal afronta ao disposto no artigo 150 e seu inciso II, onde se declara:



13

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDÃO Nº 101-87.249

"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente."

Ora, é fora de dúvida que, se dois contribuintes, na mesma época, praticam a mesma infração e um, em razão da atividade do próprio Estado, é fiscalizado, e o outro não, não pode o Estado tratá-los diferentemente, pois isso representaria, a um só tempo: a) beneficiar somente aquele que lhe deu trabalho; b) renegar a própria razão de ser da concessão da anistia; c) ofender um dos mais salutaros princípios da moralidade, que é, beneficiar-se da própria torpeza, e; d) transgredir o princípio constitucional da isonomia.

Sem dúvida, o princípio isonômico estaria frontalmente ferido, caso prevalecesse o entendimento dos que defendem o cancelamento apenas dos débitos lançados até a data da edição do mencionado diploma legal (D.L. 2.471/88).

Finalmente, restaria verificar, se no caso sob exame, o lançamento se fez com base exclusivamente em valores de extratos e comprovantes bancários.

Indiscutivelmente, o lançamento foi feito unicamente com base em valores constantes de extratos bancários, os quais foram obtidos diretamente juntos aos estabelecimentos bancários.

O procedimento fiscal, neste particular, não cuidou de examinar qualquer elemento contábil ou fiscal colocado à sua disposição. O autor do feito limitou-se a efetuar o somatório dos valores depositados nas contas da empresa, e ao final confrontar a soma com a receita informada nas declarações de rendimentos entregues pela recorrente nos exercícios fiscalizados.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDAO Nº 101-87.249

Agindo assim, a fiscalização além de descumprir os ditames legais consubstanciados nos artigos 642 a 645 do RIR/80, autuou por mera presunção, o que é terminantemente vedado pela legislação de regência, a qual atribui ao fisco o dever de provar a infração cometida pelo contribuinte, salvo nas hipóteses de presunção legal, em que ocorre a inversão do ônus da prova. O caso em litígio, certamente, não se enquadra nessa exceção.

Nestas circunstâncias, entendo improcedente a autuação levada a efeito neste item.

2) GLOSA DE CUSTO RESPALDADO EM DOCUMENTAÇÃO INIDONEA.

Cinge-se o litígio discutido neste item em torno da glosa de valores apropriados como custos na apuração do resultado tributável da pessoa jurídica, em razão de estarem respaldados por documentos inidôneos, já que a empresa emitente das notas fiscais não possuía autorização para impressão da série B-1, relativa às notas glosadas e também porque nelas não constava nenhum carimbo da fiscalização estadual certificando o transporte do produto da cidade de Itaituba (MG) até o CEASA (MG).

Nas petições de defesa apresentadas a recorrente busca refutar a acusação alegando que inocorreu a fraude, uma vez que as operações constantes das notas foram efetivamente realizadas e o fato de não constar o carimbo de barreiras nas notas é irrelevante no reconhecimento de sua letigimidade, pois não são todos os trajetos que possuem tais barreiras, e portanto, nem sempre é possível apor referidos carimbos nos documentos fiscais.

A pretensão da recorrente de legitimar a dedutibilidade dos custos mediante simples alegações desacompanhadas de documentação capaz de respaldá-las não tem como prosperar, pois tratando-se de dispêndios contabilizados como despesas ou custos operacionais, a legislação do Imposto de Renda impõe três requisitos imprescindíveis para sua dedução do lucro passível de tributação, quais sejam:

a) que sejam necessários para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa;

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDAO Nº 101-87.249

b) que sejam usuais ou normais no ramo de atividades da empresa;

c) que o gasto seja devidamente comprovado com documento hábil e idôneo.

Não basta, por exemplo, que o custo esteja apenas contabilizado e que se diga que ele é decorrente de mercadorias adquiridas e que ele é necessário à atividade explorada e à manutenção da fonte produtora. É necessário, antes e acima de tudo, que o custo seja devidamente comprovado através de documento hábil e idôneo.

Se a empresa não oferece prova inequívoca e concreta do custo, não lhe é permitida a dedução. O documento probatório há de conter pormenores de forma a relacionar, indiscutivelmente, o dispêndio com a natureza da operação realizada e a identificar com exatidão a importância registrada.

Para aceitar-se, portanto, a dedução de determinado custo é indispensável que ele fique documentadamente comprovado e guarde estrita conexão com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora, porque só a lei, como causa exclusiva da obrigação tributária, permite que na formação do resultado do exercício se computem apenas os custos necessários à obtenção da receita.

Na hipótese dos autos faltou o elemento básico para a legitimação da dedutibilidade dos gastos, qual seja, o documento hábil e idôneo comprobatório do efetivo dispêndio. E mais, o Fisco constatou que os documentos que respaldaram os lançamentos dos respectivos valores na contabilidade correspondem a documentos material e ideologicamente falsos, tendo em vista o resultado apurado nas diligências realizadas junto à Repartição fiscal estadual da cidade de Itaituba e de posse da autorização de impressão de documentos fiscais de fls. 161/163, a Fiscalização demonstrou que a empresa emitente das notas só possuía autorização para emissão de Notas Fiscais das séries "B" e "C", não havendo, portanto, autorização para impressão das Notas Fiscais glosadas, que são da série "B-1", constatação essa não infirmada pela Recorrente.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDAO Nº 101-87.249

Assim, restando configurada a falsificação das notas fiscais utilizadas para respaldar custos da empresa, é legítimo o procedimento fiscal relativo a glosa de tais valores e consequente adição ao lucro real, para tributação.

E mais, a utilização de documentos ideologicamente falsos, demonstra que a recorrente teve o propósito deliberado de modificar característica essencial do fato gerador do imposto, pela alteração da matéria tributável, tendo como resultado a redução do montante deste, materializando a ocorrência da fraude, nos termos preceituados no artigo 72, da Lei nº 4.502/64.

Com efeito, a jurisprudência deste Conselho é pacífica em orientar que uma vez caracterizado o procedimento de utilização do conhecido expediente de notas fiscais frias, resta configurado o evidente intuito de fraude por parte da empresa, impondo-se a tributação respectiva com a multa majorada de 150%.

Nem se argumente que as mercadorias adentraram na empresa e que foram feitos os respectivos pagamentos, pois, tais aspectos, por si só, não atestam a legitimidade das operações mercantis indicadas, quando a fiscalização prova que as notas fiscais são inidôneas, e como tal, não atestam a efetiva e real circulação das mercadorias. Ademais, a recorrente em nenhum momento, que no curso da ação fiscal, que nas fases de contestação (impugnatória e recursal), produziu qualquer prova capaz de refutar as irregularidades apuradas junto as pretensas emitentes das notas fiscais inquinadas de inidôneas. Obviamente, tratando-se de documentos cuja emissão demonstrou-se material e ideologicamente os dados nelas contidos não se prestam para respaldar os custos apropriados.

Sendo assim, não merece reparos a decisão recorrida no que respeita a este item.

3) TRIBUTAÇÃO DO LUCRO REAL

A exigência de que trata este item refere-se ao IRPJ devido nos exercícios de 1990 e 1991, apurado nas declarações de rendimentos, as quais só foram entregues no curso da ação fiscal. O lançamento de ofício, neste particular, foi

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13607/001.016/91-11

ACORDÃO Nº 101-87.249

feito com estrita observância do disposto no artigo 676, inciso I, c/c o art. 677 do RIR/80, devendo, assim, ser mantido integralmente.

4) MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO

Não obstante o acerto do procedimento fiscal no lançamento de ofício do IRPJ devido nos exercícios de 1990 e 1991, tratado no item anterior, entendo improcedente a multa por atraso na entrega das declarações aplicada nos exercícios autuados, senão vejamos.

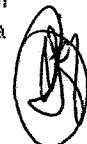
No curso da ação fiscal, empresa apresentou as declarações de rendimentos correspondentes aos mencionados exercícios (1987, 1988, 1990 e 1991). Tendo em vista que não recolheu o valor do imposto apurado e declarado relativo aos exercícios de 1990 e 1991 até a lavratura do auto de infração, o autuante procedeu a seu lançamento de ofício, acrescido da multa de ofício de 50% sobre a totalidade do imposto devido, consoante o estabelecido no artigo 728, inciso II, do RIR/80.

Além dessa penalidade, o autor do feito exigiu ainda a multa por atraso na entrega da declaração, a razão de 1% ao mês ou fração, de que trata o art. 727, I, do RIR/80 e art. 17 do Decreto-lei nº 1.967/92.

Quanto aos exercícios de 1987, na medida em que não foi apurado imposto a pagar nas declarações de rendimentos apresentadas, a multa pelo atraso na entrega da declaração foi calculada sobre a matéria tributável submetida ao lançamento de ofício, resultante das irregularidades descritas no auto de infração.

A simples leitura do teor dos dispositivos legais invocados como fundamentadores da exigência evidencia, de plano, que não há lugar para a cobrança cumulativa das duas penalidades, uma vez que tratam-se de hipóteses de apenação mutuamente excludentes.

Basta ver que a primeira penalidade (50%) tem lugar somente nos procedimentos de ofício, ou seja, aqueles cuja



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDÃO Nº 101-87.249

iniciativa é da autoridade fiscal, e a segunda (1% ao mês ou fração) apenas se aplica aos casos de espontaneidade, isto é, quando o contribuinte, antes do início da ação fiscal, cumpre espontaneamente a sua obrigação.

Na hipótese dos autos, indiscutivelmente, o contribuinte entregou a sua declaração somente após intimado para fazê-lo, tanto que o fez no curso dos trabalhos fiscais, quando não mais encontrava-se no exercício da espontaneidade. Portanto, na espécie, só tem lugar para multa de ofício, não havendo que se cogitar de qualquer multa de mora, já que estas, por definição, pressupõem cumprimento de obrigação fora do prazo, porém, por livre iniciativa do contribuinte.

Com efeito, a jurisprudência deste Conselho é pacífica neste sentido, conforme nos dá conta as ementas dos Acórdãos a seguir transcritas:

"IRPJ - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - A entrega da Declaração de Rendimentos de determinado exercício, posterior ao início de procedimento fiscal relativo ao mesmo período que vise a entrega da Declaração ou a sua comprovação, suprime a espontaneidade do sujeito passivo e enseja lançamento de ofício com multa de 50% sobre a totalidade do imposto devido." (Ac. 103-09.851, de 04/12/89)

"DIRJ - INTIMAÇÃO - ART. 727, I, "a", RIR/80 - A apresentação da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica sob intimação fiscal para tanto, não pode ser aceita como apresentação espontânea." (Ac. 102-23.550, de 09/12/88).

Assim, entendo deva ser reformada a decisão recorrida no tocante a este item, com vistas a excluir a exigência da multa de mora pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos relativas aos exercícios objeto de autuação.

Finalmente, no que pertine à cobrança da Taxa Referencial como indexador, com fundamento na Lei nº 8.177/91, é



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/001.016/91-11

ACORDÃO Nº 101-87.249

totalmente descabida, posto que, como bem ressaltou a recorrente, o dispositivo que dispôs sobre a matéria foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e acatada pelo Poder Executivo. Tanto assim, que foi editada a Lei nº 8.218, em agosto de 1991, adequando a cobrança do mencionado encargo à decisão da Suprema Corte, passando a tratá-lo como juros de mora, cobrança essa que só pode se cogitada a partir da edição da nova lei, conforme decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no Acórdão nº CSRF/01-01. , de 17/10/94, em cuja ementa se declara:

"VIGENCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA - INCIDENCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no par. 4º do art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218."

Tendo em vista que a exigência do questionado encargo, segundo capitulação legal constante do Auto de Infração, foi feita ao amparo da nova Lei, é de se excluir do seu cômputo a importância relativa ao período de fevereiro a julho de 1991.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cz\$ 65.170.725,02, no exercício de 1987, bem como, a multa por atraso na entrega da declaração relativa aos exercícios de 1987, 1988, 1990 E 1991, e a exigência do encargo da TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Brasília, DF, 18 de outubro de 1994



MARIAM SEIF - RELATORA