



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 13609.000208/2001-11
Recurso nº : 129.636
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs: de 1996 a 2001
Recorrente : INSIVI – INDÚSTRIA SIDERÚRGICA VIANA LTDA.
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 13 de agosto de 2003
Acórdão nº : 101-94.293

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. – O Imposto de Renda e a CSLL se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do tributo e o pagamento do “quantum” devido, independente de notificação, sob condição resolútoría de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos contado seja da ocorrência do fato gerador, seja do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, *ex-vi* do disposto no parágrafo 4º do artigo 150 e no artigo 173, I, do CTN.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. – NECESSIDADE. - COMPROVAÇÃO.

CUSTO DE PRODUÇÃO DE CARVÃO VEGETAL. – A simples constatação de que algumas das empresas produtoras do carvão vegetal se encontravam em situação cadastral irregular perante a Fazenda Pública, não é suficiente para tomar-se como provado que as notas fiscais emitidas o foram de favor. Comprovada a efetiva prestação dos serviços, é de se restaurar a legitimidade da dedução dos custos contabilmente apropriados.

GASTOS COM COMBUSTÍVEIS. – Tratando-se de Indústria Siderúrgica, possuidora de máquinas, equipamentos e veículos, todos em operação, além do que os gastos apresentam-se compatíveis com a frota e o percurso sistematicamente utilizado, e as operações restaram comprovadas, com apresentação das notas fiscais de compra, descabe a glosa da despesa fundada na acusação de que um dos sócios da empresa fornecedora é filho de uma das sócias da empresa compradora.

PROCEDIMENTO REFLEXO. - A decisão prolatada no processo instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente às exigências materializadas contra a

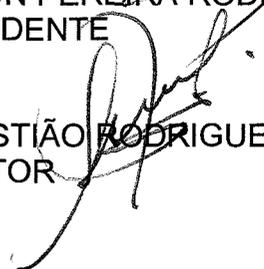
mesma empresa, aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

Preliminar acolhida. Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INSIVI – INDÚSTRIA SIDERÚRGICA VIANA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACATAR a preliminar de decadência e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, PAULO ROBERTO CORTEZ e CELSO ALVES FEITOSA.

Recurso nº : 129.636
Recorrente : INSIVI – INDÚSTRIA SIDERÚRGICA VIANA LTDA.

RELATÓRIO

INSIVI – INDÚSTRIA SIDERÚRGICA VIANA LTDA., pessoa jurídica de direito privado, que foi inscrita no CNPJ - MF sob nº 20.174.157/0001-40, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pela Colenda Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – MG que, apreciando impugnação tempestivamente apresentada manteve, em parte, a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 08/15 (IRPJ), 46/50 (IRF) e 53/60 (CSLL), recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão de primeira Instância Administrativa.

O Auto de Infração correspondente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica descreve as irregularidades apuradas pela Fiscalização nestes termos:

“001 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS GLOSA DE CUSTOS NA AQUISIÇÃO DE CARVÃO VEGETAL

A Indústria Siderúrgica Viana Ltda – INSIVI deduziu nos anos de 1995 a 2000, para efeito de formação da base de cálculo do Imposto de Renda da pessoa Jurídica (IRPJ), custos relativos à compra de carvão vegetal das empresas Agro-Florestal Minas Ltda, Arnaldo Dias da Silva, Carvoejamento Mariana Ltda e Geraldo Antônio Vitor da Paixão, conforme comprovam as cópias dos Livros Razões da INSIVI (fls. 247 a 355), embasados em notas fiscais de prestação de serviços das citadas empresas (fls. 357 a 427).

Em 16/11/2000 a INSIVI foi intimada a apresentar os contratos de prestação de serviços ou de venda de produtos celebrados entre a INSIVI e as empresas Carvoejamento Mariana Ltda, Geraldo Antônio Vitor da Paixão, Arnaldo Dias Silva, Agro-Florestal Minas Ltda, entre outras.

Atendendo à intimação, a empresa entregou os contratos firmados (cópia às folhas 787 a 923) entre a INSIVI e as empresas Carvoejamento Mariana Ltda, Arnaldo Dias Silva, Agro-Florestal Minas Ltda. Não foi apresentado contrato firmado entre a INSIVI e Geraldo Antônio Vitor da Paixão.

Analisado os citados contratos, verificou-se que as cláusulas quintas de contratos firmados até dezembro de 1995 (inclusive) e as cláusulas quartas de contratos firmados a partir de 1996 tratam da forma de pagamento e dispõem que “A contratante pagará à contratada ... contra entrega de nota fiscal de prestação de serviços.” Sendo assim, o efetivo pagamento pelos serviços

prestados deveria ocorrer no momento da entrega da nota fiscal de prestação de serviços por parte das contratadas.

Também foi a INSIVI intimada (folha 98) a apresentar procurações de Nívio Afonso Borba como representante das empresas Carvoejamento Mariana Ltda e Arnaldo Dias Silva, tendo em vista a existência de assinatura de Nívio Afonso Borba em contratos de prestação de serviços firmados entre a INSIVI e as citadas empresas e a afirmação de Mauro Luiz Gonçalves (folha 951) acerca da intermediação de Nívio Afonso Borba na abertura de empresas de prestação de serviços. A INSIVI respondeu (folha 98) que “Deixamos de apresentar a procuração do sr. Nívio, tendo em vista que o mesmo apresentou-se à signatária, como representante autorizado das duas empresas citadas ... não exigimos dele nenhuma procuração...”. Assim, a INSIVI assinou contratos com empresas não legalmente representadas.

A empresa foi intimada (folha 87) a informar quais as contas utilizadas para efeito de escrituração dos custos de produção e transporte do carvão e, se existentes, apresentar os respectivos comprovantes de pagamentos.

Em resposta, a INSIVI informou utilizar a conta 1.6.01.01.0002 para registro dos custos de produção do carvão próprio, mas não apresentou qualquer comprovante de pagamento.

Intimada (folha 92) a apresentar todos os comprovantes de pagamento relativos às notas fiscais emitidas em seu favor pelas empresas (...), entre outras, a empresa respondeu (folha 93) que “os comprovantes de pagamento das notas fiscais de prestação de serviços são os recibos constantes das mesmas e realizados através de emissão de diversos cheques no decorrer do período de referência.”

Vale salientar que as próprias notas fiscais contêm a observação “Não vale como recibo” ou “Esta nota não vale como recibo”, além de algumas notas estarem com os recibos assinados pelo próprio contador da INSIVI (vide folhas 402, 408, 411, 422, 423, 425).

Conforme será descrito abaixo, laudo grafotécnico da Polícia Federal confirma que o próprio contador da INSIVI assinava carimbos de recebimento constantes de notas fiscais de prestação de serviços emitidas em favor da INSIVI.

A partir da citada resposta, foi o contribuinte intimado novamente (folha 94) a apresentar a documentação que comprovasse os efetivos pagamentos.

Em atendimento a esta intimação, a INSIVI forneceu cópia contábil de diversos cheques (folhas 434 a 785) que evidenciam os seguintes fatos:

- Não há cheques nominais às empresas Carvoejamento Mariana Ltda, Geraldo Antônio Vitor da Paixão, Arnaldo Dias Silva e Agro-Florestal Minas Ltda;
- A maior parte dos cheques é nominal à própria INSIVI, com históricos de “pagamento à mesma”;

- Não há cheques nominais aos representantes legais ou titulares das empresas Carvoejamento Mariana Ltda, Geraldo Antônio Vitor da Paixão e Arnaldo Dias Silva;
- Nos cheques apresentados pela empresa como sendo vinculados à empresa Agro-Florestal Minas Ltda (folhas 434 a 602) há cheques nominais em favor de José Afonso Gonçalves, representante legal da empresa Agro-Florestal Minas Ltda, que somam menos de 5% (cinco por cento) dos custos contabilizados na conta 1.6.01.01.0002 no período correspondente ao período de emissão dos cheques. Contudo, estes cheques não comprovam o efetivo pagamento por prestação de serviços da Agro-Florestal Minas Ltda, visto que não há qualquer vinculação entre os cheques e as notas fiscais emitidas pela Agro-Florestal Minas Ltda. Vale ressaltar que José Afonso Gonçalves é sócio de outra empresa (WMD Carvoejamento Ltda,) CNPJ nº 01.719.832/0001-25) que presta serviços à INSIVI (vide cópia de contrato às folhas 924 a 927).

Portanto, o contribuinte ora autuado não logrou confirmar o efetivo pagamento às empresas Carvoejamento Mariana Ltda, Geraldo Antônio Vitor da Paixão, Arnaldo Dias Silva e Agro-Florestal Minas Ltda.

Conforme depoimentos de Mauro Luiz Gonçalves e de José Afonso Gonçalves (fls. 951 e 934), ficou evidenciado que a emissão das notas fiscais das empresas Carvoejamento Mariana Ltda e Agro-Florestal Minas Ltda não foi realizada por estas empresas, mas sim por terceiros.

Em face desta situação, encaminhamos à Divisão e Fiscalização da SRF/6ª RF solicitação de exame grafotécnico junto à Polícia Federal (folha 428). Foram enviadas, para efeito do exame grafotécnico, amostragem de notas fiscais emitidas em nome das empresas Agro-Florestal Minas Ltda, Arnaldo Dias da Silva, Carvoejamento Mariana Ltda e Geraldo Antônio Vitor da Paixão e documentos da INSIVI, com a finalidade de confirmação de que as notas fiscais foram emitidas por funcionário da própria INSIVI, sr. Geraldo Cândido de Moura.

.....
Diante de tais evidências, claro está que a INSIVI emitiu indevidamente documentos de terceiros em benefício próprio, visto que as notas fiscais das empresas Arnaldo Dias da Silva, Agro-Florestal Minas Ltda, Carvoejamento Mariana Ltda e Geraldo Antônio Vitor da Paixão elevaram os custos da INSIVI, reduzindo os lucros sujeitos à tributação.

.....
Dessa forma, foram glosados todos os custos originados de todos as notas fiscais anteriormente citadas, conforme demonstram planilhas às folhas 69 a 76.

.....


002 - GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS E GLOSAS DE CUSTOS NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS

A INSIVI compensou indevidamente prejuízos fiscais apurados, tendo em vista a inobservância do limite de compensação de 30% do lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, e de acordo com controle dos prejuízos fiscais apresentado às folhas 79 a 82, já considerados os valores utilizados para compensação com valores originários das glosas de custos relativos à aquisição de carvão vegetal.

Os valores que serviram de base para os cálculos são originários das declarações de renda do contribuinte (folhas 1383 a 1652) e de sua própria escrituração contábil (folhas 125 a 355).

Vale salientar que do prejuízo existente ao final do ano-calendário de 1992 restaram 57,62%, tendo em vista a ocorrência de cisão parcial, conforme comprova alteração contratual às folhas 115 a 118. De acordo com o parágrafo único do artigo 514 do RIR/1999, no caso de cisão parcial a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

.....
Em face dos elevados valores e quantidades de registros contábeis de compra de combustíveis (contas contábeis 1.6.01.01.0015 e 1.6.01.05.0020) realizados pela INSIVI junto à empresa GPR Comercial Ltda, solicitamos à INSIVI todas as notas fiscais de entrada de combustíveis e, objetivando comprovar os efetivos pagamentos das notas fiscais emitidas por GPR Comercial Ltda, solicitamos também a apresentação dos comprovantes de pagamento.

Vale ressaltar que, conforme comprovam folhas 1704 e 1705, um dos sócios da empresa GPR Comercial Ltda, Gustavo de Melo Figueiredo, (...) é filho de Marly Santos de Melo Figueiredo, sócia da INSIVI.

Outro fator relevante refere-se à média de compra de combustíveis junto à GPR Comercial Ltda, que era inferior a R\$ 80.000,00 (...) e passou para uma média superior a R\$ 465.000,00 (...) a partir do 2º trimestre de 2000. De acordo com balanços patrimoniais apresentados às folhas 125 a 161, não houve alteração significativa do ativo permanente da INSIVI nos anos fiscalizados que justificasse tal acréscimo de custos (superior a 700%).

Respondendo à intimação, a INSIVI informou (folha 98) que "deixamos de apresentar as cópias de cheques relativos a pagamentos efetuados à GPR Comercial Ltda, tendo em vista não mantermos arquivos das mesmas relativos a tais pagamentos."



A inexistência de comprovantes de pagamento evidencia lançamentos sem respectiva documentação comprobatória e conseqüente reiterada apropriação indevida de custos, sujeita à glosa.”

Em sua impugnação, o sujeito passivo na presente relação jurídico tributária sustentou, em síntese:

- i) de início, cumpre esclarecer não corresponder à realidade a afirmação feita no sentido de que a empresa teria deduzido custos relativos à compra de carvão vegetal, vez que foram as empresas contratadas para, na propriedade da então impugnante, prestarem serviços na produção de carvão, com madeira de propriedade da siderúrgica, conforme contratos firmados entre as partes;
- ii) a exigência do crédito tributário, no caso da glosa de serviços restados para fabricação do carvão, se deu por convencimento da autoridade lançadora de que não teria ocorrido referidas operações, sendo certo que em momento algum ocorreu seu comparecimento nos locais em que tais serviços foram efetivamente prestados, para verificar a exigência ou não das respectivas indústrias;
- iii) assim sendo, no caso a presunção é inconteste, mesmo considerando o esforço da autoridade lançadora, não foram produzidas provas suficientes ao sustento da acusação, do que resulta que como a regra geral dominante de nosso sistema probatório, o princípio segundo o qual à parte que alega a existência de determinado fato, para dele derivar a existência de algum direito, incumbe o ônus de demonstrar sua existência, deveria antes de mais nada demonstrar e comprovar a existência dos fatos em que tal direito se alicerça;
- iv) trata-se, no caso, de um contrato bilateral de obrigações recíprocas, onde os contratados obrigaram-se a entregar o carvão na usina da então impugnante, e essa de pagá-los o custo dos serviços, nele incluído o transporte, operações legítimas, realizadas em perfeito cumprimento das obrigações avençadas, donde nenhuma validade as insinuações da autoridade lançadora tendentes a descaracteriza-las;
- v) impende registrar que o processo utilizado para a fabricação de carvão vegetal para fins siderúrgicos é ainda totalmente empírico, não exigindo o processo a utilização de qualquer máquina e nem mesmo de agentes de transformação, envolvendo todas as fases a utilização da mão-de-obra humana
- vi) visando o barateamento de toda essa mão-de-obra, e de conseqüência do custo do carvão, o meio encontrado foi o de contratar empresas para efetivação dos serviços, já que é totalmente impossível registrar todo esse pessoal, indispensável na fabricação do carvão, nos quadros de empregados da empresa, face às exigências da legislação trabalhista e previdenciária;
- vii) não fossem os contratos firmados, não teria a empresa como suprir sua indústria do carvão necessário à elaboração do ferro-gusa, em



decorrência do seu alto custo de fabricação e, também, da concorrência do mercado aquisitivo, já que na região existe grande número de usinas siderúrgicas;

- viii) como se sabe, o requisito essencial à validade dos negócios jurídicos em geral é a forma pela qual devem ser realizados, sendo certo que nos contratos bilaterais as duas partes ocupam, simultaneamente, a dupla posição de credor e devedor, com cada qual mantendo direitos e obrigações recíprocas;
- ix) nos contratos sob exame, verifica-se que o objetivo é a produção de carvão vegetal pelas contratadas, com madeira existente nas propriedades da contratante, com projetos e autorizações de desmatamento devidamente aprovados;
- x) conforme declaração prestada pelos titulares das empresas contratadas, o pagamento foi feito quase que diariamente, aos motoristas encarregados do transporte, dada a necessidade inconteste de gastos indispensáveis à efetivação de tal serviço, como combustível, alimentação, despesa de carga e descarga, consertos diversos, reposição de pneus etc.;
- xi) trabalhando de forma ininterrupta, ou seja, vinte e quatro horas diárias, consome a usina 60.000 metros de carvão vegetal mensalmente, do que resulta concluir que o consumo diário é de 2.000 metros;
- xii) para efeito de cumprimento da legislação estadual, a empresa emite a nota fiscal de entrada "série e", religiosamente para cada remessa de carvão resultante da produção contratada, indicando o documento o local de onde saiu o carvão, discriminando a mercadoria, especificando o nome da propriedade, o município de localização, número de inscrição do produtor, número do IBOF, número do IEF, número NF do produtor, que representam provas irrefutáveis do cumprimento dos contratos e, de consequência, da prestação dos serviços;
- xiii) em decorrência da forma utilizada para pagamento dos serviços prestados, foram emitidos muitos cheques durante o mês, ocorrendo de vez em quando, a emissão de até dois ou três, cheques para cada remessa de carvão, já que se dividia o pagamento para se atender às necessidades do motorista; sendo certo que tais cheques erram nominativos, tendo como favorecido o próprio motorista ou pessoa por ele indicada, sendo que às vezes a própria emitente figurava como favorecida, visando facilitar os saques ou trocas em posto de abastecimento;
- xiv) em razão de todos os fatos relatados, a empresa promove o controle de todos esses pagamentos, à parte, durante todo o mês, para no final de cada período fazer-se o acerto, quando então é emitida a nota fiscal de prestação dos serviços pelos contratados, quando então é efetivada a apropriação dos respectivos custos, tudo dentro da mais perfeita ordem e legalidade;
- xv) a empresa comprova, com a documentação apresentada, a efetiva realização dos contratos firmados, e em consequência, a prestação dos serviços e autenticidade das notas fiscais emitidas, como também a entrada do carvão no estabelecimento industrial e, ainda, todo o pagamento realizado, legitimando, de forma inconteste e extreme de dúvidas, o custo da produção própria do carvão;



- xvi) a acusação fiscal fica no campo da presunção, conseqüência de deduções e ilações da autoridade lançadora, sobre irregularidades praticadas por terceiros, que nada tem haver com a empresa, presunção essa de pouca validade no âmbito de aplicação do direito tributário, notadamente no caso concreto, onde se tenta impor solidariedade por atos de terceiros, com fulcro em Instrução Normativa;
- xvii) compulsados os presentes autos, conclui-se que nenhum dos dispositivos legais invocados alberga a presunção formulada na presente exigência, razão pela qual, indiscutivelmente, insubsistente a glosa de custos na fabricação de carvão próprio, legitimamente apropriado;
- xviii) de outro giro, entendendo a fiscalização tratar-se de documentos fiscais emitidos por empresas inexistente de fato, é imprescindível a prova desta inexistência, o que se fez no caso concreto, quando a empresa, por seu turno, comprova a entrada do carvão vegetal através das notas fiscais, os pagamentos efetivados através de cheques emitidos contra cada entrega, elidindo de forma categórica a pretensão fiscal;
- xix) ao caso concreto tem aplicação da orientação contida no parágrafo quinto do artigo 30, da Instrução Normativa nº 2, de 2001, ou seja, quando o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprova o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços;
- xx) no caso sob exame pretendeu a autoridade lançadora aplicação da multa qualificada, com respaldo no artigo 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3000, de 1999, cuja matriz legal é o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996;
- xxi) na linha de entendimento segundo o qual no mundo dos negócios vigora o princípio basilar da liberdade das formas, exceto em determinadas situações especiais legalmente previstas, não deve o direito tributário atuar limitando ou restringindo essa liberdade, de conformação, própria dos domínios do direito privado, sendo que a adequada interpretação da lei tributária não é aquela que conduz à maior carga tributária possível, nem tampouco aquela que permite uma minimização dessa carga, devendo prevalecer a interpretação equilibrada, justa, sem preconceitos derivados das máximas "*in dúbio pro fisco*", ou "*in dúbio pro contribuinte*";
- xxii) no tocante à representação de inaptidão das inscrições cadastrais, deve ser dito que ela só tem a finalidade de declarar ineficazes as notas fiscais, mais nada, além disso, constituindo-se em mero procedimento administrativo, que nada prova;
- xxiii) já quanto ao laudo grafotécnico, ele tão somente informa que as notas fiscais foram preenchidas pelo Sr. Geraldo Cândido de Moura, procedimento que não encontra nenhum óbice na lei, constituindo-se em ato lícito e legal, sendo certo que a rubrica ocorreu somente em dois documentos, não podendo ser entendidos como irregulares estender tal inferência aos demais documentos, mormente se se considerar que na situação enfocada, não representou nada de anormal, e nenhuma ilicitude restou configurada;
- xxiv) incontestavelmente inexistente prova do cometimento de fraude por parte da empresa, em nenhum momento a fiscalização conseguiu produzir,



comprovar qualquer irregularidade na escrituração da empresa, fundamentando toda a pretensão em mera presunção;

- xxv) a presente exigência restou constituída em 26 de abril de 2001, e a multa acoimada é aplicada a operações ocorridas nos exercícios de 1995 e 1996, período já alcançado pela prescrição, nos termos do artigo 901 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, combinado com o artigo 174 do CTN, e 190 da Lei nº 5.844, de 1943;
- xxvi) releva consignar que a multa alterada para 150% foi introduzida pelo artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com vigência apenas a partir de janeiro de 1997, conforme entendimento expresso através do ADN 1, de 1997, do que resulta improcedente e injurídica a cobrança da multa exasperada de 150%;
- xxvii) cumpre enfatizar que a autoridade lançadora não faz alusão ao fato de que, à época da realização de todas as operações glosadas, as empresas prestadoras dos serviços de fabricação de carvão, estavam regularmente inscritas no CNPJ e possuíam notas fiscais devidamente autorizadas, do que resulta que as inscrições foram consideradas inaptas após a ocorrência dos fatos geradores, ou seja, à época das operações as prestadoras dos serviços estavam credenciadas e habilitadas pela própria Secretaria da Receita Federal a praticar os atos mercantis;
- xxviii) inaplicável ao caso concreto o artigo 27 da IN nº 2, de 2001, já que as intimações foram atendidas, e os titulares das empresas de prestação dos serviços confirmaram a realização de todas as operações, assumiram os contratos firmados e a responsabilidade por todos os atos realizados em nome da empresa;
- xxix) para não deixar dúvida de que toda a exigência está calçada em presunção, assim como, para fazer-se a prova contrária, ou seja, de que as empresas sempre existiram, e não poderiam nunca ser declaradas inexistentes de fato, junta a empresa interessada os documentos listados às folhas 1778 e 1779, os quais não deixam dúvidas quanto a existência de fato das empresas e demonstram a injuridicidade do Atos Declaratórios que embasam a presente exigência;
- xxx) a autoridade lançadora sustenta que em face dos elevados valores e quantidades de registros de compra de combustíveis, foi solicitado a apresentação dos comprovantes de pagamentos, deixando insinuado que pelo fato de um dos sócios da empresa fornecedora dos combustíveis ser filho de uma das sócias da então impugnante, teria havido excesso na apropriação do correspondente custo, presumindo que a empresa não teria consumido todo o combustível registrado em sua contabilidade, tentando sustentar mais uma dedução de caráter pessoal;
- xxxi) outro motivo da glosa de todas as aquisições de combustíveis foi o fato de a média de compra junto ao citado fornecedor haver passado de R\$ 80.000,00 para R\$ 645.000,00, a partir do segundo semestre de 2000, quando não teria ocorrido significativo acréscimo no ativo imobilizado;
- xxxii) no caso concreto, vários são os fatores que importaram no considerável aumento do consumo de combustível, ou seja, entrou em



operação, no ano de 2000, mais um alto forno de produção de gusa, resultando no aumento da produção na ordem de 50%; outro fator diz respeito ao fato de que 80% de toda a produção destinada ao mercado externo era feita através do terminal ferroviário, localizado na Rodovia MG 424, distante do parque industrial apenas 18 km, já a partir de abril de 200, os embarques passaram a efetuar-se através do terminal ferroviário localizado na Rodovia dos Inconfidentes, BR 356, km 79, município de Ouro Preto, distante 300 km da indústria, aumentando o percurso para embarque da produção em 282 km, só no trajeto de ida;

- xxxiii) para espantar qualquer dúvida que ainda possa ter sobre a questão, junta comprovação de todos os pagamentos efetuados à GPR Comercial Ltda., notas fiscais e correspondentes recibos de quitação e cópia dos cheques emitidos em favor da vendedora, como também cópias dos livros fiscais da fornecedora para comprovar que todas as notas fiscais foram devidamente escrituradas e contabilizadas, compondo sua receita para cumprimento das obrigações tributárias;
- xxxiv) no tocante à glosa dos prejuízos compensados, todo o trabalho restou prejudicado na medida em que se reconheça a legalidade dos custos apropriados, conforme exaustivamente comprovado.

A contribuinte insurge-se contra a utilização da taxa Selic como taxa de juros, questionando sua legalidade, invocando, para tanto, farta jurisprudência e manifestações de doutrinadores e estudiosos do assunto.

A Colenda Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG, proferiu a decisão de fls. 6756/6791, cuja ementa tem esta redação:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: PRESCRIÇÃO – A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

O gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.



Procede o lançamento de glosa de custos quando o contribuinte, tomador de serviços, não comprovar o pagamento do preço respectivo e a utilização dos serviços.

A escrituração do contribuinte deve estar respaldada em documentos hábeis que efetivamente comprovem os fatos nela registrados.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

A partir do ano-calendário de 1995, a compensação de lucro líquido com prejuízo fiscal, depois dos ajustes por adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, encontra-se limitada ao máximo de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Exercício: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Devido à relação de causa e efeito a que se vincula o lançamento principal, o mesmo procedimento deverá ser adotado com relação aos lançamentos reflexos, em virtude da sua decorrência.

Lançamento Procedente em Parte.”

Cientificada dessa decisão em 21 de janeiro de 2002 (fls. 6806) e com ela não se conformando, em 15 de fevereiro seguinte a contribuinte fez protocolizar recurso endereçado a este Conselho (fls. 6809/6857) onde, com pormenores, ataca as questões relacionadas com a glosa dos custos, sejam eles derivados da produção de carvão vegetal, sejam resultantes da aquisição de combustíveis, bem como a glosa de compensação dos prejuízos fiscais.

Podemos fazer uma síntese dos argumentos expendidos na fase recursal, na qual procuraremos destacar os pontos que entendemos relevantes para uma perfeita compreensão das questões discutidas nos presentes autos:

- i) a decisão recorrida encerra três procedimentos que refletem de forma indiscutível, flagrante cerceamento do direito de defesa;
- ii) primeiro ocorre de forma clara quando a decisão recorrida encampa inovação da acusação fiscal, surgida com o relatório da diligência promovida pela fiscalização, ou seja, por ocasião da lavratura do auto de infração, a razão de ser da glosa estava na conclusão de que “tendo em vista as declarações de inaptidão das empresas citadas por inexistência de fato, toda a documentação emitida em nome das mesmas é considerada inidônea, nos termos da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 02/2.001 não

- podendo ser utilizada para comprovação dos custos”, do que resultou a glosa de todos os custos apropriados com base nas notas fiscais emitidas pelas mencionadas empresas;
- iii) com a realização da diligência praticamente restou inutilizada a acusação inicial, tendo a autoridade lançadora relatado: “vale salientar que o auto de infração objeto deste processo foi motivado pela não comprovação, por parte da Insivi do efetivo pagamento de valores escriturados como custos relativos a operações envolvendo as empresas Carvoejamento Mariana Ltda, Geraldo Antônio Victor da Paixão, Arnaldo Dias Silva e Agro-Florestal Minas Ltda.”;
 - iv) a recorrente, na fase impugnativa, teve que se defender da acusação contida na peça básica, daí serem fundamentais ao êxito da ação fiscal a precisa descrição dos fatos, coerência com os termos anteriormente lavrados e a consonância com o enquadramento legal;
 - v) o segundo motivo causador da nulidade da decisão recorrida, emerge do fato de ter a empresa requerido a produção da prova pericial, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993, pleito indeferido pela decisão recorrida com simples registro ao final do voto condutor do Aresto;
 - vi) o indeferimento do pedido de perícia sob simples alegação de prescindibilidade, sem motivação, torna-se incompreensível e injurídica, já que o lançamento está estribado em mera presunção;
 - vii) é indiscutível a validade do ato denegatório do pedido de realização da perícia, a declaração formal das circunstâncias que motivaram, ou seja, das causas que determinaram a conclusão da prescindibilidade aventada, o que incorreu no caso concreto, configurando de forma incontestável, preterição do direito de defesa da recorrente;
 - viii) o não enfrentamento por parte do órgão julgador de primeira instância, de todos os argumentos expendidos na inicial, especialmente aquele que se refere à pretensa penalidade qualificada de 150%, “*máxime*”, considerando-se que ela só tem lugar quando comprovado o cometimento de fraude, prova que não se encontra produzida no caso dos presentes autos;
 - ix) a decisão recorrida deixou de observar as disposições contidas no inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, atraindo para si os efeitos da nulidade, quando deixou de observar flagrante erro cometido na formalização da exigência, consistente na inadequada capitulação legal da infração;
 - x) sendo a exigência resultante da suposição de que os serviços não teriam sido prestados, do que se conclui não haver ocorrido a entrada do produto no estabelecimento da recorrente, assim como não ter a decisão recorrida acatado as provas produzidas, deveria aplicar-se ao caso sob exame o disposto no artigo 61 da Lei nº 9.811, de 1995;
 - xi) tal exigência emana de orientação traçada pela própria Secretaria da Receita Federal, através da Instrução Normativa nº 2, de 2001;
 - xii) no mérito, cumpre consignar que pela diligência levada a efeito,
- 

comprovou-se e confirmou-se todas as alegações expendidas na fase impugnativa, quais sejam: i) a existência das propriedades onde o carvão foi produzido, como também da madeira utilizada na produção do carvão, do que resulta comprovação da validade dos contratos firmados para execução dos serviços; ii) comprovou-se e confirmou-se a entrada do produto no estabelecimento industrial, a legitimidade da emissão das notas fiscais, como de resto a efetividade do custo contabilmente apropriado; iii) comprovou-se a efetividade dos pagamentos, já que confirmaram-se as alegações da empresa, seja quanto aos beneficiários, motoristas, Chapas (...), como assim o recebimento dos cheques pelos beneficiários nos postos de abastecimento; iv) a resposta dada pelo Ministério do Trabalho, INSS, CEF, ao que restou solicitado através da diligência, jogaram pá de cal nas pretensões fiscais, vez que comprovado e materializado a existência de fato e de direito das empresas prestadoras dos serviços;

- xiii) mesmo não refutando as provas trazidas para os presentes autos, a decisão recorrida tenta desconsidera-los com simples insinuações, colocações inseguras, evasivas, destituídas de lógica, principalmente desacompanhadas da contra-prova, notadamente se considerado que o resultado da diligência confirma todas as provas apresentadas pela recorrente;
- xiv) analisando a documentação comprobatória, o ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido, tece comentários desarrazoados e impertinentes, vez que emanou-se do resultado da diligência, a produção de provas irrefutáveis das alegações expendidas, e dos documentos juntados na inicial;
- xv) foram entregues cópias dos cheques, frente e verso, obtidas diretamente das instituições financeiras, para confirmação dos pagamentos, cópias estas obtidas com grande dificuldade, e que representam a expressão da verdade;
- xvi) apesar da atipicidade das operações de produção de carvão vegetal, a recorrente sempre procurou comprovar a efetividade e regularidade de todo o custo registrado em sua contabilidade, sendo importante esclarecer que não seria crível, nem lógico, que se procurasse atender a solicitação feita através da diligência, se essas provas não viessem demonstrar e comprovar a verdade dos fatos;
- xvii) assim, restou alegado, demonstrado e comprovado, que os pagamentos dos serviços de produção do carvão próprio, foram efetivamente realizados, durante o mês, mediante pagamentos aos motoristas e chapas, através de cheques, nominativos aos mesmos, ou em nome da própria emitente, posteriormente endossados para facilitar os descontos;
- xviii) todos os argumentos expendidos na fase impugnativa, relacionados com a aplicação da multa majorada de 150%, ficam ratificados, os quais sequer foram contestados pela decisão recorrida;
- xix) no tocante à glosa dos gastos com combustíveis, cuja acusação fiscal foi de serem elevados os valores e as quantidades, como também de que o sócio da empresa fornecedora dos combustíveis ser filho de sócia da recorrente, na decisão recorrida a causa restou



- reduzida à falta de comprovação dos pagamentos;
- xx) inadmissível a glosa dos gastos com combustíveis, já que para todas as aquisições foram emitidas notas fiscais, as quais foram registradas na contabilidade de ambas as empresas, sendo aqui ratificados todas as alegações contidas na peça impugnativa;
- xxi) também nas questões relacionadas com a glosa da compensação dos prejuízos fiscais, com a majoração indevida do crédito tributário, em razão da aplicação da taxa Selic, como também os argumentos relacionados com a exigência dos tributos e contribuições, denominados de reflexos, são ratificadas todas as alegações expendidas na fase impugnativa.

A fim de garantir a instância, foi apresentado arrolamento de bens, através do Processo nº 13609.000219/2001-09, conforme nos dá conta o Termo de fls. 6858/6862.

É O RELATÓRIO.



V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

De plano cumpre consignar que no caso concreto deve ser enfrentada questão preliminar indiretamente levantada pelo sujeito passivo, ainda na fase impugnativa, vez que se cogitou naquela oportunidade do instituto da prescrição, quando, na verdade, dever-se-ia suscitar a aplicação do instituto da decadência do direito de a Fazenda Pública Federal constituir, pelo lançamento, crédito tributário resultante de fatos geradores ocorridos em períodos há mais de 5 (cinco) anos.

O Insigne Relator do voto condutor do Aresto atacado, ao se referir à hipótese de aplicação da multa exasperada, fez consignar (fls. 6783):

“No que tange ao poder de aplicar a multa majorada, cabe também esclarecer à impugnante, que, igualmente, em nenhum dos citados anos-calendário expirou-se o prazo de decadência previsto para a Fazenda Nacional constituir os respectivos créditos tributários, estando, pois, o lançamento formalizado dentro do prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 898 do RIR, de 1999.”

O Código Tributário Nacional, segundo mandamento contido no parágrafo único do artigo 149, somente autoriza o Fisco a rever o lançamento anteriormente efetuado, quando ainda não extinto o seu direito. Vale dizer, uma vez decorrido o prazo decadencial, ou, em outras palavras, extinto o direito de lançar, sequer pode ter início o processo de revisão.

Por outro lado, o artigo 898 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, cuja matriz legal é o artigo 29 da Lei nº 2.862, de 1956, estabelece:

“Art. 898. “*Omissis*”.....

§ 2º. A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos dos contribuintes, para fins deste artigo, decai no prazo de cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo.”

No voto proferido por ocasião do julgamento do Recurso nº 127.730, em Sessão de 06 de novembro de 2002, do que resultou o Acórdão nº 101-93.642, tivemos a oportunidade de consignar “*verbis*”:



“*Data venia*” do consignado pela Digna autoridade julgadora *a quo*, entendemos que a interpretação dada às disposições legais que estabelecem as modalidades de lançamento (arts. 147 a 150, do CTN), se apresenta, no mínimo, equivocada.

Com efeito, o CTN fixa três modalidades de lançamento a que os tributos e contribuições estarão sujeitos, cabendo à Lei ordinária, instituidora da exação, disciplinar a que modalidade determinado imposto, por exemplo, se submete.

Portanto, temos que a formalização do crédito tributário deve ocorrer através de Ato Administrativo de Lançamento:

- i) que tenha por base declaração prestada pelo sujeito passivo ou por terceiro, contendo informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação (DECLARAÇÃO);
- ii) que a própria Lei instituidora da exação determina que a iniciativa parta da autoridade administrativa (DE OFÍCIO); e
- iii) cuja legislação atribua o pagamento do tributo ou contribuição, sem o prévio exame da autoridade administrativa (HOMOLOGAÇÃO).

O artigo 149 do CTN encerra, na essência, dois comando: a) um que contempla a prática do Ato Administrativo de Lançamento, nos termos da Lei que instituiu a exação(exemplificadamente, IPTU, IPVA etc.); e b) outro que outorga à autoridade administrativa o dever-poder de rever o lançamento tributário, qualquer que seja a modalidade a que o imposto ou contribuição, em princípio, esteja submetido.

Assim, no caso do IRPJ, ainda que se entenda esteja o mesmo submetido à modalidade de lançamento por declaração, ou mesmo por homologação, uma vez presentes os pressupostos contidos nos incisos II a IX, do artigo 149, do CTN, cabe à autoridade administrativa, de ofício, rever ou mesmo promover o lançamento tributário.

Relevante, no caso, a regra jurídica inserta no parágrafo único do artigo 149, do CTN, “*verbis*”:

“Parágrafo único. A revisão do lançamento só poderá ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

Fácil é concluir, portanto, que em se tratando de revisão de lançamento anteriormente efetuado, a autoridade administrativa deve:

- i) primeiro, verificar qual a modalidade de lançamento o imposto ou contribuição está submetido;
- ii) aplicar, conforme o caso, os mandamentos jurídicos de que cuidam os artigos 173 e 150, § 4º, do CTN;
- iii) observar, sempre, a norma legal do § 4º do art. 149, retro transcrito, para poder rever, só então, o lançamento tributário anteriormente efetuado.



Este Colegiado tem entendido que, após a vigência da Lei n.º 8.383, de 31 de dezembro de 1991, não há como questionar a natureza por homologação do lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, conforme já reiteradamente decidido, inclusive em recentes julgados desta própria, como se verifica, entre outros do Acórdão n.º 101-92.545, de 23 de fevereiro de 1999, cuja ementa está escrito:

“IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANC. DA SEGURIDADE SOCIAL

.....
DECADÊNCIA – Estabelecendo a lei o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa e considerando que a entrega da declaração de rendimentos, por si só, não configura lançamento – ato administrativo obrigatório e vinculado que deve ser praticado pela autoridade administrativa, o prazo para que a Fazenda Nacional formalize a exigência do imposto de renda das pessoas jurídicas é aquele fixado no parágrafo quarto do artigo 150 do Código Tributário Nacional que, igualmente, devem ser aplicado aos chamados procedimentos decorrentes”.

Mais recentemente, em processo administrativo fiscal no qual fui Relator, esta mesma Câmara, acolheu - à unanimidade - a preliminar de decadência, como se verifica do Acórdão n.º 101-93.146, de 15 de agosto de 2000, cuja ementa tem a seguinte redação:

“DECADÊNCIA – I.R.P.J. – EXERCÍCIO DE 1993 – O imposto de renda pessoa jurídica se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do “quantum” devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (*ex-vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data de vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN)”.

Tratando desta matéria, em fundamentado voto, consignou o ex-Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, na fundamentação do

Acórdão nº 107-2.787:

“(...) O lançamento, como é cediço, é o procedimento administrativo tendente a constituir o crédito tributário. Sua definição está contida no art. 142 do CTN, nos seguintes termos:

“Art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

São três as modalidades de lançamento, previstas no CTN, a saber:

- a) o lançamento por declaração (art. 147);
- b) o lançamento de ofício (art. 149);
- c) o lançamento por homologação (art. 150).

A característica de cada uma dessas modalidades de lançamento está no grau de participação do sujeito passivo na prestação de informações à autoridade administrativa para que esta possa constituir o crédito tributário.

O lançamento por declaração é aquele “efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

Em outras palavras, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo informa à autoridade administrativa, através de um documento, todos os dados e informações necessárias para que aquela autoridade possa, nos termos do art. 142 do CTN, retro transcrito, determinar o montante do tributo devido, com a conseqüente notificação de lançamento ao sujeito passivo, na qual constará o valor devido, bem como o prazo limite para a sua quitação. Em resumo, ocorrido o fato gerador do tributo – situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária -, o sujeito passivo presta à autoridade administrativa as informações relativas a este fato, de modo que possa constituir o crédito tributário.

O lançamento de ofício é aquele efetuado nas hipóteses descritas no art. 149 do CTN, podendo, ser definido, em linhas gerais, como aquele em que a iniciativa compete à autoridade administrativa, seja em razão de determinação legal, tendo em vista a natureza do tributo, como também nos casos de omissão do sujeito passivo em relação à determinada matéria. Observe-se que essa modalidade de lançamento substitui as demais, nos casos previstos em lei.

Já o lançamento por homologação prevista no art. 150 do CTN ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Referido dispositivo tem a seguinte redação:

“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 à homologação, será ele de 5 (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”.

Aos tributos submetidos a esta modalidade de lançamento, a lei ordinária atribui ao sujeito passivo a obrigação (dever) de efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. Ou seja, ocorrido o fato gerador, que, como já dissemos, é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, cabe ao sujeito passivo determinar, nos termos da lei de regência, a matéria tributável, o montante devido, quando for o caso, bem como proceder ao seu pagamento nos prazos fixados em lei.

Observe-se que, não há, até este momento, qualquer interferência da autoridade administrativa, para efeito de exigir o pagamento do tributo devido.

Estou convencido de que esta modalidade de lançamento é que vem sendo aplicado à maioria dos tributos previsto no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

(...) Como se sabe, o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, representa, em linhas gerais, pelo acréscimo patrimonial verificado em dois momentos distintos. Em assim sendo, cada aquisição de renda – fato gerador do tributo, nos termos do art. 43 do CTN – dá nascimento ao vínculo obrigacional tributário. A ocorrência desses fatos geradores é que permite exigir o imposto no decorrer do chamado período-base

(...) Parece-me clara, portanto, que a obrigatoriedade de o contribuinte antecipar o pagamento (...), nos moldes previstos na legislação atual, dada a ocorrência da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, sem que haja qualquer exame prévio do fisco, seja



na determinação da base de cálculo, seja na fixação do *quantum* devido, implica em atribuir ao imposto de renda pessoa jurídica a qualidade de tributo sujeito ao lançamento por homologação, nos estritos termos do art. 150 do CTN”.

No mesmo sentido, quando da apreciação de compensação indevida de prejuízos, IRPJ – 1992, assentou esta Câmara na ementa do Acórdão nº 101-92.642, de 14 de abril de 1999:

“DECADÊNCIA – Tratando-se de lançamento por homologação (art. 150 do CTN, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai em 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador. A ausência de recolhimento de prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo.”

No voto que lastreou esse julgado, consignou o Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

“Não se deve olvidar que, com a vigência da Lei n.º 8.383, de 30/12/91, o imposto de renda das pessoas jurídicas passou a ser apurado e pago mensalmente, fixando-se o fato gerador do tributo no último dia de cada mês (artigo 38), não permanecendo dúvidas tratar-se de lançamento por homologação, de acordo com o disposto no artigo 150 do C.T.N.

A autoridade julgadora de primeiro grau deixou de reconhecer ter ocorrido a decadência relativamente aos meses de junho, julho e outubro de 1992 ao argumento de que nada fora recolhido a título de imposto de renda pela recorrente, nada havendo a ser homologado pela autoridade fazendária.

Ora, como vem decidindo este Conselho, no caso, o que se homologa não é o eventual pagamento do tributo mas a **atividade** exercida pelo sujeito passivo. A ausência do recolhimento da prestação devida não tem o condão de alterar a natureza do lançamento. (Acórdão n.º CSRF/01-0.174)

No caso do auto de infração tem data de 11/12/97 para exigir a tributação sobre fatos geradores ocorridos em 30/06, 31/07 e 30/10/92, fora do prazo legal, portanto.”

No Acórdão nº 01-0.174, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mencionado nesse voto, assim se manifestou o Relator à época Presidente da CSRF, Conselheiro Amador Outerelo Fernández:

“(…) data vênua dos que concluem em contrário, a eventual ausência do recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento. Evidentemente que, se ainda dentro do prazo de lei, a autoridade administrativa verificar que o proceder (atos praticados) ou atividade desempenhada pelo sujeito passivo

não está de acordo com o que dispõe a lei não só negará homologação, como ainda efetuará o lançamento de ofício (no caso substitutivo do por homologação), nos termos do art. 149, V, do C.T.N.

O prazo para a autoridade administrativa proceder à homologação expressa da atividade do administrado ou efetuar o lançamento de ofício substitutivo, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, tem o seu termo ad quem cinco (5) anos a contar do fato gerador. Esgotado o quinquênio legal, a autoridade administrativa não mais poderá rever a atividade homologada fictamente, pelo decurso do prazo extinto (art. 149, parágrafo único c/c o art. 150, § 4º e 156, V, do CTN)."

Ainda, no mesmo sentido, isto é, que a regra contida no parágrafo 4º do art. 150 do CTN se aplica a todos os tributos cuja sistemática de lançamento se amolde à definição contida no *caput* do mesmo artigo, sem se cogitar de existência de pagamento conclui a Colenda 4ª Câmara deste Conselho, em votação unânime, ao prolatar o Acórdão nº 104-16.695, de 10/11/98, consignando na ementa:

"IRF – TRIBUTOS – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – FATO GERADOR – DECADÊNCIA – Nos tributos que comportam lançamento por homologação, a Fazenda Nacional decai do direito de constituir o crédito tributário quando transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, ainda que não tenha havido a homologação expressa. O lançamento "ex-officio" formalizado após o decurso do quinquênio decadencial, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, é ineficaz e o crédito correspondente não pode ser exigido ou cobrado."

Todavia, havendo resistência à tese do lançamento por homologação para as pessoas jurídicas, nos casos em que nenhum tributo tenha sido recolhido, ainda assim, no presente caso, a decadência estaria concretizada, pois, segundo o ordenamento jurídico vigente à data dos fatos em controvérsia, haveria de incidir a regra estabelecida pelo art. 173, I, do CTN, e reproduzida no inciso I do art. 711 do RIR/90, ainda mantida no inciso I do art. 898 do RIR/99, qual seja a de que o prazo decadencial extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como a exigência fiscal poderia ser formalizada em fevereiro, março, novembro e dezembro de 1994, pois as eventuais irregularidades, conforme amplamente detalhado no "Termo de Constatação", teriam ocorrido nessas datas, o primeiro dia do exercício seguinte seria 01/01/95, acrescentado-se a essa data 5 (cinco) anos chegaríamos a 01/01/2000, ou seja, cinco anos após a data em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como, todavia, o procedimento fiscal foi finalizado (o lançamento) com



o Auto de Infração em 26/05/2000, quando isso ocorreu já haviam decorrido mais de cinco anos e o direito da Fazenda Nacional já havia perimido.”

No que pertinente às contribuições sociais, entendemos que a questão se subsume à hipótese legal descrita pelo parágrafo quarto do artigo 150, do CTN.

Com efeito, a Seguridade Social, por expressa determinação constitucional, “compreende um conjunto integrado de ações (...)”, e tem por fim último, “assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência social e à assistência social” (C. F., art. 194).

Conquanto cada um desses direitos constitucionalmente assegurados, faça parte do todo, e esteja voltado para a consecução dos objetivos traçados pelo legislador constitucional, os fundamentos e as bases traçadas para cada um deixam claro que não há como se confundir Seguridade Social com Previdência Social.

Vale dizer, a Previdência Social, por si só, não corresponde nem satisfaz plenamente ao conceito de Seguridade Social, cujos objetivos são mais amplos, mais abrangentes, e buscam atender à população em suas necessidades que ultrapassam os limites da Previdência Social. Esta, no entanto, é parte integrante e fundamental daquela.

A própria Lei nº 8.212, de 1991, em harmonia com os comandos emanados da Constituição Federal define, por seu artigo 3º, o que se deve entender por Previdência Social, e conceitua a Assistência Social como:

“... a política social que provê o atendimento das necessidades básicas, traduzidas em proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e à pessoa portadora de deficiência, independentemente de contribuição à Seguridade Social.”

O Título VI da Lei nº 8.212, de 1991, é todo dedicado à Previdência Social, embora se declare que a matéria a ser ali tratada diga respeito ao “Financiamento da Seguridade Social”. Os diversos Capítulos tratam, respectivamente, dos Contribuintes (segurados, empresa e empregador doméstico), da Contribuição da União, da Contribuição do Segurado, da Contribuição do Produtor Rural e do Pescador, da Contribuição sobre Receita de Concursos e Prognósticos, das Outras Receitas, do Salário-de-Contribuição, da Arrecadação e Recolhimento das Contribuições e da Prova da Inexistência de Débito.

Conjugados todos esses aspectos, com as normas jurídicas ditadas pelo artigo 146, III, “b”, da Carta Magna, cujo mandamento está voltado tanto para o legislador ordinário quanto para o aplicador e, de conseqüência, interprete dos comandos jurídicos integrantes do nosso ordenamento, é duvidosa a eficácia das disposições insertas no artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, vez que a matéria restou introduzida em nosso ordenamento jurídico através de Lei ordinária, e não de Lei Complementar.

Por outro lado, esta Câmara já se manifestou, em diversas oportunidades, sobre a questão posta a julgamento, como fazem certo inúmeros Arestos, dentre os



quais trazemos à colação as ementas abaixo transcritas:

Acórdão n.º 101-93.250, de 08/11/2000:

"(...)

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – PIS/FATURAMENTO e FINSOCIAL/FATURAMENTO – LANÇAMENTO – As contribuições sujeitas ao regime de lançamento por homologação só podem ser lançadas antes do decurso do prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador.

(...)

Acolhida a preliminar de decadência para o PIS e FINSOCIAL e provido em parte, no mérito.”

Acórdão n.º 101-93.356, de 20/02/2001:

“CSLL- DECADÊNCIA- Por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

(...)

Acórdão n.º 101-93.318, de 07/12/2000:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS/REPIQUE – DECADÊNCIA: Não obstante a Lei n.º 8.212/91 ter estabelecido o prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no artigo 150, § 4º do C.T.N. – Lei 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso III, letra “b” da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência.

(...)

Recurso parcialmente provido.”

Acórdão n.º 101-93.360, de 24/5/2001:

“DECADÊNCIA- CSLL - Por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se



homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Lançamento cancelado.”

Acórdão nº 101-93.507, de 21/6/2001:

“(…)

IRPJ – DECADÊNCIA – Após o advento do Decreto-lei n.º 1.967/82, o lançamento do IRPJ, no regime do lucro real, afeiçoou-se à modalidade por homologação, como definida no art. 150 do Código Tributário Nacional, cuja essência consiste no dever de o contribuinte efetuar o pagamento do imposto no vencimento estipulado por lei, independentemente do exame prévio da autoridade administrativa. Ausentes fraude ou simulação, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário expira após cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador.

(…)

CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL – DECADÊNCIA – O prazo decadencial estipulado no Código Tributário Nacional aplica-se, por expressa previsão constitucional, a todas as contribuições sociais, sem exceção.

Preliminar de decadência acolhida.”

Acórdão nº 101-93.528, de 25/7/2001:

“(…)

CSLL – DECADÊNCIA – Por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Recurso provido.” (Destques da transcrição).

Por último, trazemos à colação, ementa do Acórdão nº CSRF/01-03.464, de 24 de julho de 2001, “*verbis*”:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – PAGAMENTO MENSAL – ART. 44 DA LEI Nº 8.383/91. A contribuição social sobre o lucro líquido, durante a vigência da Lei nº 8.383/91 está sujeita ao lançamento por homologação.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. A ausência de pagamento do tributo em razão da compensação da base de cálculo negativa apurada em períodos anteriores não caracteriza o contribuinte como "omisso" e não desloca a regra do prazo decadencial para o art. 173 do CTN.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é contado a partir da data da ocorrência do fato gerador. Inexiste previsão legal para contagem do prazo a partir da data do vencimento do tributo.

Recurso negado."

No caso sob exame, o Ato Administrativo de Lançamento restou concretizado em data de 26 de abril de 2001, alcançando fatos ocorridos no período compreendido entre 1995 a 2000.

As planilhas de cálculos e outros demonstrativos elaborados pela Fiscalização, como de resto demais documentos acostados aos presentes autos, nos dão conta de que no ano de 1995, base do exercício de 1996, a contribuinte foi tributada tendo por base o lucro real mensal.

Se considerarmos que teria ocorrido a alegada fictícia majoração dos custos, do que resultaria aplicação, ao caso concreto, da regra jurídica inserta no artigo 173, inciso I do CTN o início da contagem do prazo decadencial estaria deslocado para o dia 1º de janeiro de 1996, encerrando-se, conseqüentemente, no dia 31 de dezembro de 2000.

Portanto, seja em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, seja no que diz respeito ao Imposto de Renda na Fonte, seja relativamente à Contribuição Social, seguindo a sólida e firme jurisprudência deste Colegiado, entendo que para os fatos geradores ocorridos no ano de 1995, já havia decaído o direito de a Fazenda Pública Federal constituir o crédito tributário.

Em face do exposto, suscito a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública Federal constituir o crédito tributário do ano-calendário de 1995, tornando, por conseqüência, insubsistente o lançamento tributário, no particular.

O sujeito passivo na presente relação jurídica tributária levanta preliminar de nulidade da decisão recorrida, por entender que teria havido, no caso concreto, preterição do direito de defesa.

A inovação introduzida na acusação constante da peça básica, quando da manifestação da autoridade lançadora no atendimento à diligência solicitada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – MG, encampada que foi pelo ilustre relator do voto condutor do Aresto atacado, surge como primeiro relevante aspecto na condução do entendimento de que a decisão recorrida deve ser declarada nula.

Ainda na fase impugnativa, ao se manifestar sobre o resultado alcançado com a realização da diligência fiscal, a contribuinte abordou a questão ora enfocada tendo o Insigne relator do Acórdão recorrido afastado a pretensão do sujeito passivo de ver configurada alteração na acusação inicial, reafirmando que, na essência, o fundamento da autuação está no fato de não haver sido produzida prova do pagamento pelos serviços prestados.

É inegável que ocorreu, no caso, alteração ou mudança na fundamentação jurídica do Ato Administrativo de Lançamento. Com efeito, a manifestação produzida pela autoridade lançadora (fls. 2887/2888) está voltada para as questões formuladas pela DRJ em Belo Horizonte, como solicitante das providências tomadas e das quais resultaram as respostas encaminhadas através do relatório de folhas.

Cumprido consignar que, no caso, a autoridade lançadora não emitiu qualquer juízo de valor, se limitando a responder às questões que lhe foram formuladas, exceto quando registrou:

“Vale salientar que o auto de infração objeto deste processo foi motivado pela não comprovação, por parte da INSIVI, do efetivo pagamento de valores escriturados como custos relativos a operações envolvendo as empresas Carvoejamento Mariana Ltda, Geraldo Antônio Vitor da Paixão, Arnaldo Dias Silva e Agro-Florestal Minas Ltda.”

Como segundo motivo a causar a nulidade da decisão recorrida, a contribuinte invoca a falta de motivação para o indeferimento do pedido de perícia, formulado na fase impugnativa com arrimo nas regras jurídicas introduzidas no Decreto nº 70.235, de 1972, pela Lei nº 8.748, de 1993.

De fato, às fls. 1808/1810, a contribuinte elenca nada mais nada menos que 12 quesitos, todos eles voltados para a produção de prova visando comprovação dos fatos alegados, como existência das firmas contratadas para a prestação dos serviços; ingresso dos produtos no estabelecimento industrial; existência de projeto e autorização dos órgãos competentes para a produção do carvão vegetal; compatibilização entre a produção do ferro gusa e o consumo de carvão vegetal; prova do pagamento pelos serviços prestados etc.; fato registrado no relato às fls. 6.764.

No entanto, às folhas 6.789, o relator do Aresto vergastado deixou consignado o porque da não admissão do pedido de perícia:

“Ressalte-se que cabe ao administrador tributário, por força do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.848/1993, determinar a realização de diligências e/ou perícias quando as entender necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

No presente caso, não se cogita a realização de perícia, uma vez que a análise das questões de mérito delas prescinde. O entendimento da fiscalização sobre o assunto foi

consubstanciado nos próprios autos de infração e no termo de verificação fiscal e se houver discordância por parte do contribuinte a este cabe manifesta-la, na condição de impugnante, e não somente sugeri-la por meio de formulação de questões, procurando transferir a produção de provas para a autoridade administrativa.”

É inegável que o ilustre relator não foi feliz em suas colocações. A uma, porque a Lei confere ao sujeito passivo o direito de requerer a realização de perícias, cabendo à autoridade competente indeferir aquelas que julgar prescindíveis, desde que devidamente fundamentado tal indeferimento. A duas porque, no processo administrativo, notadamente no processo tributário, o princípio da verdade material não só autoriza, como de resto exige que a autoridade ou o órgão colegiado busque a verdade dos fatos concretamente acontecidos, com os meios à sua disposição.

Como registra James Marins, “*in*” “DIREITO PROCESUAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO (ADMINISTRATIVO E JUDICIAL)”, Dialética, 2001, São Paulo, págs. 175/176:

“A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material, deve apurar e lançar com base na verdade material.”

Ora, no caso concreto o sujeito passivo deixou registrado sua discordância quanto à glosa dos custos de produção do carvão vegetal e dos gastos com combustíveis, requerendo a realização de perícia e, para tanto, indicou seu assistente e formulou os quesitos que desejava ver respondidos. Não se trata, como deixou entendido o ilustre relator do voto condutor do Aresto Atacado, de mera sugestão sobre a realização de perícia, muito menos de ato com o objetivo de transferir a produção da prova para a autoridade administrativa, embora também seja sua obrigação buscar a prova do fato concretamente acontecido para poder julgá-lo com isenção e imparcialidade.

Há que reconhecer, por um lado, que efetivamente o indeferimento do pedido de perícia não foi motivado segundo exigência da norma legal que cuida do assunto. No entanto, também deve ser reconhecido que: i) cabe ao julgador avaliar da necessidade ou não da realização de diligência e/ou perícia; e ii) a declaração de nulidade da decisão recorrida só irá retardar o julgamento e a conclusão do processado, na esfera administrativa.

Ao fundamento de que o órgão julgador de primeiro grau teria deixado de enfrentar todos os argumentos expendidos na peça impugnativa, o sujeito passivo traz a terceira causa de nulidade da decisão recorrida.

Ocorre que todo o embasamento apresentado para dar respaldo à tese levantada pela recorrente, está centrado no fato de haver sido indeferido o pedido de perícia, o que teria impedido fosse produzida a prova necessária ao convencimento de que as operações registradas em sua contabilidade refletem os

fatos ocorridos a partir da contratação das empresas prestadoras dos serviços de produção do carvão vegetal.

Deixo de acolher, pelo exposto, a preliminar de nulidade da decisão recorrida, em razão de não configurada a hipótese de cerceamento do direito de defesa.

Ainda em sede de preliminar, a recorrente sustenta ser nulo o Ato Administrativo de Lançamento e, de conseqüência, também a decisão recorrida, por haver deixado de aplicar ao caso sob análise o disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, constituindo-se, portanto, flagrante erro de capitulação do crédito tributário formalizado.

Vale dizer na ótica do sujeito passivo a tributação do resultado das operações tidas como incorridas deve ocorrer de forma exclusiva na fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), em observância da orientação traçada através da Instrução Normativa nº 2, de 2001.

Ocorre que a incidência da regra jurídica invocada pela recorrente não implica afastamento da tributação normal, tendo presente que no caso concreto da glosa dos valores apropriados como custo ou despesa operacional resulta majoração do lucro tributável, ou seja, da redução dos custos ou despesas resulta majoração do lucro real, fato distinto daquele contemplado com a hipótese de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Em outras palavras, da glosa dos valores apropriados a título de custo ou despesas operacional resulta majoração do lucro real e, de conseqüência, da base de cálculo do Imposto de Renda devido pela pessoa jurídica. Evento distinto, também sujeito à incidência do Imposto de Renda, só que exclusivamente na fonte, consiste no pagamento efetuado a beneficiário não identificado, nos termos do disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Não se trata, com pretende a recorrente, de eventos mutuamente excludentes.

No mérito, como do relato se infere, o crédito tributário restou formalizado em razão de a Fiscalização haver promovido a glosa de custos e de despesas operacionais, por não comprovado o pagamento dos mesmos, como também de prejuízos fiscais por indevidamente compensados.

Primeiramente temos para análise a glosa dos custos apropriados pela recorrente, nos anos de 1995 a 2000, para produção de carvão vegetal.

Com vistas a promover a glosa dos custos apropriados pela recorrente, relacionados com a produção de carvão vegetal, a autoridade lançadora ressaltou estes aspectos:

- i) nos anos de 1995 a 2000 a pessoa jurídica atuada fez reduzir seus custos mediante a apropriação de valores correspondentes à compra de carvão vegetal, tendo por suporte notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela empresas que relaciona;
- ii) os contratos firmados com as mencionadas empresas (exceto uma),

- contêm cláusula estipulando que o pagamento será efetuado contra entrega da nota fiscal;
- iii) daí resulta que o pagamento pelos serviços prestados deveria ocorrer no momento em que a nota fiscal foi entregue à recorrente;
 - iv) uma vez intimada a apresentar os comprovantes de pagamentos, a pessoa jurídica atuada declarou que mencionados documentos correspondem aos recebimentos firmados nas respectivas notas fiscais, e foram realizados através da emissão de cheques;
 - v) as próprias notas fiscais contêm impressa observação no sentido de que “não vale como recibo”, ou ainda “Esta nota não vale como recibo”;
 - vi) tendo presente os elementos colhidos durante a fase de fiscalização, e sendo certo o conteúdo da representação para declaração de inaptidão de fls. 928/982, as empresas foram declaradas inaptas, do que resultou inidoneidade da documentação por elas emitidas.

Em razão dos argumentos expendidos na fase impugnativa, o Ilustre Relator do voto condutor do Aresto recorrido, primeiramente, fez registrar:

“Na impugnação apresentada, atuada tece alguns esclarecimentos iniciais dos quais, convém salientar, primeiramente, que o fato de as empresas tidas como prestadoras de serviços terem sido contratadas para elaborar a fabricação de carvão em propriedades da Insivi e, portanto, com madeira própria da siderúrgica, não interfere na forma e tampouco no conteúdo do presente lançamento.

Com efeito, conforme relatado anteriormente, o Auto de Infração inicia a descrição do fato tributado narrando que a atuada deduzira custos relativos à compra de carvão das empresas que relaciona. Porém, das constatações seguintes à tal narrativa inicial, assim como das intimações endereçadas à contribuinte e das diligências levadas a efeito, fica claro que o que se tentou buscar nos autos com esses procedimentos foi a comprovação da efetividade dos pagamentos dos serviços descritos nas notas fiscais, anexas às fls. 357 a 427. Isto se deve à constatação de que tais serviços não foram prestados, uma vez evidenciada tanto a inexistência de fato das empresas envolvidas quanto a indevida emissão de documentos de terceiros em benefício próprio da atuada.”

Louvável é a intenção do nobre relator de procurar minimizar os efeitos da confusão provocada pela autoridade lançadora, quando declara textualmente tratar-se de glosa de custos que correspondem à **compra** de carvão vegetal, os quais estariam embasados em notas fiscais de **prestação de serviços**.

Outros aspectos ressaltados na peça básica, com vistas a justificar a prática do Ato Administrativo de Lançamento, dentre eles os relacionados com a previsão contratual de pagamento da obrigação contra entrega da nota fiscal e com a inscrição constante de tal documento ressaltando o seu não valor de recibo, são irrelevantes para o deslinde da controvérsia, na medida em que, relevantes para



autorizar a apropriação do gasto com custo dos produtos vendidos são as condições fixadas pela legislação e regência.

Nos termos do disposto no artigo 13, parágrafo primeiro, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos no processo produtivo, integra o custo de produção dos bens ou serviços vendidos.

Assim, uma vez comprovado que tenha ocorrido a efetiva prestação dos serviços, e que o resultado destes restaram utilizados na produção dos bens vendidos pela recorrente, o pagamento não se caracteriza como fator de relevância, face ao regime econômico ou de competência adotado por nosso ordenamento jurídico. Os gastos incorridos devem ser apropriados como custo dos serviços vendidos.

Desde a fase impugnativa que a empresa tem sustentado possuir processo empírico, rudimentar, para produção do carvão vegetal utilizado na siderurgia. São suas estas explicações:

“Todo o processo de fabricação do carvão, desde o corte das árvores ou troncos, picação da lenha, remoção dessa lenha e seu empilhamento para secagem e posterior carregamento dos fornos, até a retirada do produto e seu acondicionamento em balaio ou cacos, é feito pelo homem.”

A recorrente contratou com terceiros a prestação de serviços para produção de carvão vegetal, em terras de sua propriedade, mediante aproveitamento de mato existente em uma área objeto de plano aprovado pelo IBAMA e outros órgãos competentes.

O descompasso entre a regra inserta no contrato e o efetivamente acontecido, foi justificado pela então Impugnante nestes termos:

“Com relação aos pagamentos às empresas contratadas, conforme declaração dos titulares das referidas empresas, o pagamento foi feito quase que diariamente aos motoristas encarregados do transporte, dada a necessidade **inconteste** de gastos indispensáveis à efetivação de tal serviço, como combustível, alimentação, despesas de carga e descarga, consertos diversos, reposição de pneus etc. A usina trabalha ininterruptamente 24 (...) horas diárias, consumindo mensalmente **60.000** metros de carvão vegetal, que importa num consumo diário de **2.000,00** metros, considerando-se a indústria funcionando com plena capacidade instalada de produção (**Documentos anexos de folhas 128 a folhas 131**).” (Destaque do original).

Também para justificar a falta de coincidência entre o valor das notas fiscais emitidas e o montante dos cheques indicados como emitidos para quitação da correspondente obrigação, a empresa declarou:



“... foram emitidos muitos cheques durante o mês, de quando em vez 02 (dois) ou 03 (três) cheques para cada remessa de carvão, já que se dividia o pagamento para se atender às necessidades do motorista, que precisava de uma importância menor para pagar a refeição, outra para acertar com os carregadores (chapas), e até para conserto do veículo, e abastecimentos.

Ressalte-se que esses pagamentos além de divisão em 03 ou mais cheques eram emitidos em nome do motorista, em nome de pessoa por eles indicadas, e também em nome da própria emitente, para facilitar os saques ou troca em posto de abastecimento e resolver problemas do motorista quanto à sua responsabilidade de pagamentos aos carregadores, chapas, etc..”

O Ilustre relator do voto condutor do Aresto atacado se prende em detalhes para não aceitar a comprovação dos pagamentos pelos serviços prestados, tal como esclarecido pela recorrente:

“Conforme já mencionado, das cópias das notas fiscais de entrada, também anexas as fls. 3432 a 3716, constata-se a indicação de que todas elas foram emitidas pela Insivi como se referissem a carvão vegetal produzido por ela própria. Muito embora tais documentos conttenham a discriminação da propriedade de onde teria sido originada tal produção, número de inscrição de produtor, número do IBDF, número do IEF e número da nota fiscal de produtor rural, não há nenhuma indicação e/ou referência que vincule-as aos contratos em pauta; portanto, não são provas irrefutáveis do cumprimento desses contratos, conforme alega o contribuinte.”

Primeiramente é de se perguntar: qual seria essa referência ou indicação capaz de vincular as notas fiscais de entrada aos contratos firmados para a produção de carvão vegetal? Demais, a simples indicação ou menção feita ao contrato não lhe confere autenticidade, eficácia, nem mesmo a garantia de que os serviços prestados o foram pelas pessoas contratadas.

Ainda em relação às provas trazidas para os presentes autos, o Ilustre relator tece estas considerações:

“- A despeito de a Cláusula Quinta dos referidos contratos estabelecerem que o pagamento às contratadas deveria equivaler a 95% (...) do valor da nota fiscal de entrada, a impugnante relaciona cheques como se estes equivalesssem ao valor integral das referidas notas fiscais de entrada.

- Em decorrência dos fatos apresentados como motivadores da não adoção da forma de pagamento prevista na mesma cláusula, ou seja, “contra a entrega de nota fiscal de prestação de serviços”, a impugnante alega que a emissão desses diversos cheques foi controlada à parte da contabilidade.



Entretanto, não apresentou nenhum documento que evidenciasse tal controle.

- As notas fiscais apresentadas como amostragem pela impugnante, em nome da empresa Carvoejamento Mariana Ltda., (...) tiveram a demonstração dos respectivos pagamentos efetuada de forma englobada, conforme relação apresentada em fita de máquina calculadora anexa no verso da fl. 1891. Diante disto não conseguiu a impugnante detalhar, de forma segregada, quais os cheques que foram emitidos distintamente para cada nota fiscal.

- Conforme descrito na nota fiscal de nº 35, foi de 4.826,80 m³ a quantidade de carvão vegetal fabricada na fazenda Santa Fé, totalizando a importância de R\$ 115.360,52. Entretanto, as notas fiscais de entrada que a impugnante anexa às fls. 3432 a 3507, como se referissem às respectivas entradas, somam 5.233,70 m³ e atingem o valor de R\$ 115.357,05. Não se vislumbra, pois, nenhuma coincidência.

- Da mesma forma, a nota fiscal de nº 36, totaliza a quantidade de 909,80 m³ equivalente a R\$ 21.744,22. Porém, as notas fiscais anexas às fls. 3508 a 3524 somam 981,10 m³ e totalizam R\$ 21.734,40 m³.

- Também a quantidade constante da nota fiscal nº 37 equivale a 5.985,00 m³ de carvão vegetal como se fora produzido pela fazenda Trindade no valor de R\$ 143.221,74, não coincide com as notas fiscais que a contribuinte alega corresponderem às respectivas entradas, as quais somam 6.293,30 m³ e o seu valor total atinge a R\$ 143.248,52.

- A nota fiscal apresentada como amostragem pela impugnante em nome da empresa Arnaldo Dias da Silva, de nº 40, (...) foi emitida no valor total de R\$ 76.874,88, como se referisse a serviço de fabricação de carvão vegetal, entretanto, o somatório das notas fiscais de entrada equivale a R\$ 75.494,80; já o somatório dos valores dos cheques anexados às fls. 4573 a 4996 perfaz R\$ 74.997,88."

Como se constata, a decisão recorrida procura destacar, no particular, aspectos formais, detalhes que se apresentam de pouca relevância para a descaracterização de todas as operações realizadas e acobertadas com as notas fiscais objeto da glosa.

Prova do excessivo formalismo está no contido no quadro de fls. 6.771/6774, através do qual procurou-se evidenciar as divergências existentes entre os valores constantes dos cheques cujas cópias restaram apresentadas na fase impugnativa, e aqueles obtidos das notas fiscais de entrada emitidas pela recorrente.

Após inúmeras indicações das divergências encontradas, o Ilustre relator



concluiu:

“Diante dessas constatações há que se concluir que, do modelo trazido aos autos pela impugnante, não se consegue evidenciar que as quitações nas notas fiscais seja suficiente para comprovar a efetividade dos respectivos pagamentos.”

Cumpra consignar, por relevante, que o direito à apropriação, como custo operacional, dos gastos suportados na aquisição de matéria-prima ou qualquer outro bem empregado no processo produtivo, não está condicionado ao efetivo pagamento, sendo bastante tratar-se de custo incorrido.

Outro aspecto altamente relevante para o reconhecimento do direito à apropriação dos gastos como custo operacional, diz respeito ao laudo técnico apresentado às fls. 1940/1949, e que mereceu do Ilustre relator este registro:

“A autuada trouxe aos autos os Laudos Técnicos de fls. 1940 e 1941, cujo teor informa a compatibilidade entre a produção de gusa e o consumo do carvão vegetal registrado no período de 1995 a 2000. Sem levar em conta que tais laudos, embora técnicos, não demonstram e tampouco quantificam os dados de consumo de carvão e quantidade de ferro gusa produzida, a informação prestada torna-se insuficiente para ter o efeito desejado pela defesa, qual seja: induzir o convencimento de que o carvão produzido e o consumido durante o processo de industrialização de ferro gusa é originário das notas fiscais de prestação de serviços que foram objeto de glosa.”

Além de não explicar ou indicar a razão pela qual o conteúdo dos laudos se apresenta “insuficiente”, qualquer dúvida que o relator pudesse ter quanto ao consumo de carvão vegetal e conseqüente produção de ferro gusa, face ao princípio da verdade material, que informa o processo administrativo fiscal, deveria ter sido esclarecida, inclusive mediante procedimento capaz de confirmar ou não os dados fornecidos com mencionados laudos. Ignora-los, sem qualquer justificativa plausível, não revela o comportamento esperado de um agente do poder público, cujos atos devem estar pautados segundo a legislação de regência.

Se é certo que a recorrente obteve determinada produção de ferro gusa e, para tanto, necessitaria de certo volume de carvão vegetal, em havendo compatibilidade entre o consumo deste e a produção daquele, a glosa do custo apropriado em razão da produção do carvão vegetal, por considerado não comprovado o pagamento dos serviços prestados, deveria estar alicerçada, no mínimo, em provas mais robustas, e não em meras suposições. Daí não poder prevalecer a presente exigência, tendo em vista o conjunto probatório trazido para os presentes autos.

Como já registrado anteriormente, ainda que a recorrente não houvesse efetuado os pagamentos, uma vez comprovado que ocorreu a efetiva prestação dos serviços, e que a matéria-prima produzida restou utilizada no processo produtivo, o direito à apropriação dos custos deve ser reconhecido, por incorrido.



Assim, em face da inadequada descrição dos fatos, tendo presente as provas trazidas para o presente processado, que na essência militam em favor da tese defendida pela recorrente, e sendo certo que os serviços foram efetivamente prestados, é de se restabelecer o direito à dedutibilidade dos custos apropriados e correspondentes à produção de carvão vegetal aplicado no processo produtivo do ferro gusa, como defendido pela recorrente.

Relativamente à glosa dos gastos com combustíveis, aqui também o fundamento é falta de comprovação do pagamento. Confira-se o constante da peça básica (fls. 13/14):

“Em face dos elevados valores e quantidades de registros contábeis de compra de combustíveis (...) realizados pela INSIVI junto à empresa GPR Comercial Ltda, solicitamos (...) todas as notas fiscais de entrada de combustíveis e, objetivando comprovar os efetivos pagamentos das notas fiscais emitidas por GPR Comercial Ltda, solicitamos também a apresentação dos comprovantes de pagamento.

Vale ressaltar que, conforme comprovam folhas 1704 e 1705, um dos sócios da empresa GPR Comercial Ltda, (...) é filho de (...), sócia da INSIVI.

Outro fator relevante refere-se à média de compra de combustíveis junto à GPR Comercial Ltda, que era inferior a R\$ 80.000,00 (...) e passou para uma média superior a R\$ 645.000,00 (...) a partir do 2º trimestre de 2000. (...).

.....
A inexistência de comprovantes de pagamento evidencia lançamentos sem respectiva documentação comprobatória e conseqüente reiterada apropriação indevida de custos, sujeito à glosa.”

Em razão dos argumentos expendidos na fase impugnativa (fls. 1785/1790), o Ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido, ressaltando o trecho transcrito do Auto de Infração, no qual se destaca a causa da prática do Ato Administrativo de Lançamento da exigência tributária, no particular, invoca a orientação traçada através do Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, relativamente à necessidade do gasto, para afirmar:

“Portanto, além do aspecto de a legislação exigir o registro dos correspondentes gastos na escrituração contábil da pessoa jurídica, estes devem ser individualmente identificados, quer sob os aspectos formais (notas fiscais, recibos, etc.), quer sob os aspectos intrínsecos (identificação da operação, efetividade da prestação do serviço, efetividade do pagamento, etc.).”

Cumprе ressaltar que o destaque fica por conta exclusiva do Ilustre relator, vez que a autoridade lançadora sequer menciona tais aspectos como causa ou fundamento para a glosa dos gastos suportados com combustíveis. O que restou questionado foi, exclusivamente, o pagamento do valor das notas fiscais emitidas e

contabilmente apropriadas.

A prova produzida pela recorrente, com vistas a demonstrar que a pessoa jurídica fornecedora dos combustíveis teria escriturado todas as receitas derivadas das notas fiscais emitidas, o que implicaria reconhecer que a operação de venda efetivamente teria ocorrido, mereceu por parte do Ilustre relator as justificativas abaixo transcritas:

“(...). A despeito de não se referir a todo o período de atuação, vale também salientar que o fato de haver indicação da respectiva escrituração na empresa fornecedora de combustíveis, não exclui a autuada do dever de comprovar a efetividade dos respectivos pagamentos, para efeito de dedutibilidade dos gastos, nos termos da legislação tributária.”

Também as explicações apresentadas pela recorrente, com o objetivo de justificar o alegado aumento no consumo de combustíveis, a partir do segundo trimestre do ano 2000, sequer mereceu o devido enfrentamento. Eis o que foi apresentado:

“Diante disto, todas as alegações e documentos apresentados com o intuito de justificar o acréscimo no consumo de combustíveis não supre a necessidade do pagamento das notas fiscais correspondentes.”

Como anteriormente registrado, tratando-se de gastos incorridos, mesmo quando não pagos no período, constituem, face ao regime de competência, custos ou despesas operacionais, desde que satisfaçam as condições de necessidade, normalidade e usualidade.

Demais, como alegado pela recorrente, a Fiscalização promoveu a glosa sem sequer apresentar indícios ou provas de que o combustível adquirido o foi em volume que excedesse ao consumo segundo os veículos e máquinas pertencentes ao empreendimento. Ao contrário, rejeitou, de plano, qualquer iniciativa da empresa com vistas a justificar o alegado aumento no consumo.

Neste aspecto, portanto, a decisão recorrida merece reforma.

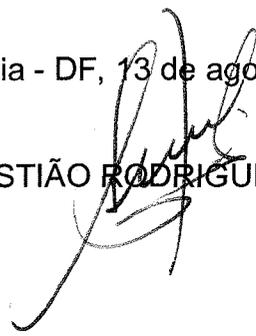
Às exigências correspondentes ao Imposto de Renda na Fonte e à Contribuição Social, aplica-se o decidido no processo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, face ao princípio da decorrência.

Relativamente à compensação de prejuízos fiscais, em face da improcedência do lançamento tributário e, de conseqüência, do restabelecimento do direito de dedução dos custos ou despesas operacionais glosados, a conclusão inexorável é que se recomponha a situação constante da declaração de rendimentos, antes das alterações promovidas com a prática do Ato Administrativo de Lançamento.



Por todo o exposto, voto no sentido de acatar a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, relativo ao ano de 1995, e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto.

Brasília - DF, 13 de agosto de 2003.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL