

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 13.675/000.100/91-00

Sessão de 26 de julho de 1993

ACORDÃO NR. 101-85.354

RECURSO NR.: 103.545 IRPJ EXS: DE 1986 e 1987.

RECORRENTE : SIDERURGIA SANTO ANTONIO LTDA.

RECORRIDA : DRF em DIVINÓPOLIS (MG)

CRCN/

COMISSOES SOBRE VENDAS: - Não são consideradas despesas operacionais os pagamentos efetuados a empresa de ramo absolutamente diferente, a título de comissões por intermediação em vendas realizadas, sem a comprovação de que o dispêndio corresponde a contrapartida de algo recebido.

SUPRIMENTOS DE CAIXA: - Não se enquadrando o caso concreto trazido aos autos, ao tipo legal traçado no art. 181 do RIR/80, incabível é a presunção de omissão de receita estabelecida no referido artigo.

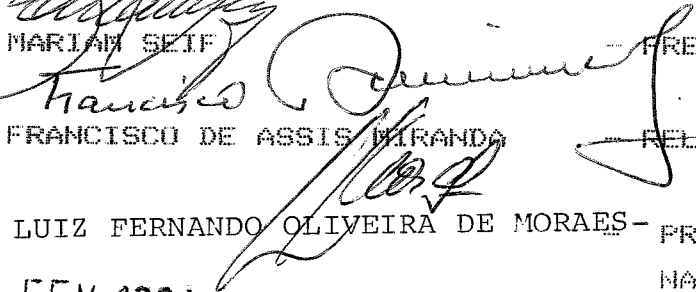
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SIDERURGIA SANTO ANTONIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas, e no mérito, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cz\$ 3.774.268,12, no exercício de 1987 (padrão monetário da época), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões em 26 de julho de 1993

  
MARIA SEIF

— PRESIDENTE

  
FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA

— RELATOR

VISTO EM  
SESSÃO DE:

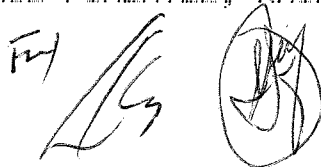
LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES — PROCURADOR DA FAZENDA  
NACIONAL

24 FEV 1994

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 13.675/000.100/91-00

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, RAIMUNDO SOARES DE CARVALHO E SEBASTAO RODRIGUES CABRAL.



PROCESSO NR. 13.675/000.100/91-00

RECURSO NR.: 103.545

ACORDÃO NR.: 101-85.354

RECORRENTE : SIDERURGIA SANTO ANTONIO LTDA.

## RELATÓRIO

SIDERURGIA SANTO ANTONIO LTDA., qualificada nos autos, manifesta recurso a este Colegiado contra a decisão nr. 10665-0170/92, do Sr. Delegado da Receita Federal em Divinópolis-MG, que manteve o Auto de Infração contra ela lavrado às fls. 02 e 03, referente aos exercícios de 1986 e 1987.

A peça básica descreve e enquadra as irregularidades da seguinte forma:

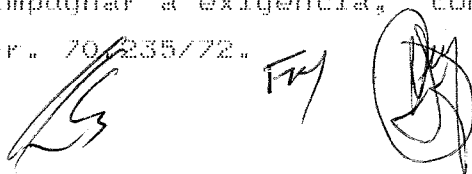
### 1 - Glosa de Despesas de Comissões

Caracterizada pela não comprovação da efetiva prestação do serviço de intermediação nas vendas de ferro gusa, no período-base de 1985, referente às notas fiscais de nrs. 0175 e 0188, emitidas pela empresa Hidromáquinas Com. Rep. e Serv. Ltda., em 23/12/85 e 24/12/85, respectivamente, no valor de ..... Cr\$ 393.433.294,00.

### 2 - Suprimentos de origem e efetiva entrega não comprovados

Caracterizados pela não comprovação da origem e efetiva entrega dos suprimentos feitos ao caixa da empresa, no período-base de 1986, acobertados por artifícios contábeis, uma vez que a empresa registrou a débito da conta caixa cheques que por terem sido compensados no movimento bancário não poderiam servir para supri-la, no montante de ..... Cz\$ 3.774.268,12.

A contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 14/05/91 (fl. 02), ingressando, em 12/06/91, com a petição de fl. 409, na qual requereu prorrogação do prazo para impugnar a exigência, com fulcro no artigo 60., inciso I, do Decreto nr. 70.235/72.



ACORDÃO NR. 101-85.354

Concedida a prorrogação do prazo postulada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 412/424, em 28/06/91, alegando:

Preliminarmente:

- que, em 22/09/90, foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização, pelos autuantes;
- que, em 18/10/91, foram solicitados esclarecimentos, através do Termo de Intimação nr. 01;
- que, exatamente seis meses após, em 17/04/91, foi lavrado um novo Termo de Intimação;
- que permanecer 180 (cento e oitenta) dias sob ação fiscal, sem qualquer ato de ofício ou de prorrogação, contraria o disposto no artigo 7o. do Decreto nr. 70.235/72;
- que a nova fiscalização, 180 dias após, foi realizada sem "ordem escrita" pela autoridade competente, em desacordo, portanto, ao estabelecido no parágrafo 2o., do artigo 642, do RJR/80;
- que, por todos estes motivos, deve ser decretada a nulidade do Auto de Infração;

No mérito

- que a glosa de despesas de comissões foi realizada por simples presunção dos autuantes, o que contraria o disposto no artigo 333, inciso I, do CPC;
- que o lançamento por presunção é ineficaz e nulo, por falta de elemento nuclear para sua constituição válida e plena;
- que, em 1985, vendeu boa parte de sua produção a clientes não tradicionais - USIBA-Usina Siderúrgica da Bahia e a COFA-VE-Cia. de Ferro e Aço de Vitória, com intermediação da Hidromáquinas Com. e Serviço Ltda., através de seus representantes, que lhe apresentaram a cobrança através de nota fiscal formalmente correta, vez que atendia aos pré-requisitos indispensáveis;
- que não dispõe de poder de polícia para fiscalizar a elisão fiscal dos seus fornecedores e/ou prestadores de serviços;



ACÓRDÃO NR.: 101-85.354

- que se a Hidromáquinas Com. e Serviço Ltda. deixou de oferecer os rendimentos auferidos junto à impugnante é porque, deliberadamente, resolveu sonegá-las, cabendo à fiscalização apurar eventual saldo de imposto a pagar na mencionada empresa;

- que a declaração de rendimentos da Hidromáquinas com. e Serv. Ltda, anexada aos autos, nada acrescenta a nível de esclarecimento, porque é documento desvinculado dos seus negócios;

- que, em relação aos suprimentos de origem e efetiva entrega não comprovada, entende que os autuantes querem transformar o movimento bancário com trânsito pela conta Caixa, em omissão de receitas;

- que, na prática, o movimento na conta Caixa não é, necessariamente, de "dinheiro físico";

- que a referida conta, é transitória de valores monetários, abrigando lançamentos que nem sempre são representativos de numerários em espécie, mas também, de cheques emitidos e recebidos a depositar, vales, adiantamentos, valores pendentes de acerto e recebimentos e pagamentos em cheques;

- que, sendo produtora de ferro-gusa tem no carvão-vegetal o seu principal insumo;

- que o abastecimento da matéria-prima é realizada diuturnamente, inclusive aos sábados, domingos e feriados, em qualquer horário, sendo o pagamento feito na "boca-do-caixa", logo após a descarga;

- que a empresa mantém representativo volume de dinheiro em espécie e/ou cheque de valor aproximado de uma carga de carvão para atender estes compromissos;

- que o fisco tentou estabelecer uma relação de causalidade entre um fato verdadeiro e conhecido e outro absolutamente desconhecido, e dar a este último o caráter de verdadeiro, ocorrendo mera presunção, a qual é inválida para fundamentar lançamento tributário;

- que a autuante não trouxe aos autos nenhuma prova, nenhum indício de omissão;

FM



ACORDÃO NR. = 101-85.354

- que, por outro lado, trouxe ao processo o provimento dos recursos do caixa que foram os cheques de emissão da contribuinte sacados contra Bancos que tiveram seus extratos fiscalizados sem se apurar nada que desabonasse a empresa - os recursos bancários foram providos por receitas regularmente escrituradas.

Requer a anulação do auto pela preliminar arguida ou a sua insubsistência, pelas razões de direito apresentadas.

Instada a se manifestar a autuante, as fls. 426/428, opina pela manutenção do crédito tributário lançado, aduzindo:

Da preliminar

- que a argumentação da defesa sobre a nulidade do auto de infração não pode ser aceita, visto que o termo datado de 17/04/91, funcionou como um novo termo de início e a autorização para uma nova fiscalização é dada através de burocracia interna da Delegacia;

- que, muito embora a contribuinte tenha readquirido a espontaneidade no período de 18/11/90 a 16/04/91, dela não fez uso;

Do mérito

Da glosa de Despesa de Comissões:

- que nas notas fiscais apresentadas como comprovantes da efetiva prestação dos serviços consta como vendedora Hidromáquinas Com. e Serv. Ltda;

- que a alegada "vendedora" é uma micro-empresa com atividade de assistência técnica em bombas e que no período-base de 1985, declarou através do Formulário 11, a receita bruta de Cz\$ 65.090,90, sendo que a despesa de comissões glosada importa em Cz\$393.433,29 (fls. 44, 45 e 47);

Dos suprimentos de Caixa de origem e efetiva entrega não comprovadas:

- que os cheques a que se refere o presente item, "foram liquidados por compensação bancária, ou seja, não foram sacados na "boca-do-caixa", assim não poderiam ser utilizados para suprimento de caixa";

- que, em relação aos demais cheques, não conseguiu comprovar que, de fato, haviam sido utilizados para as finalidades alegadas;

FMJ

LM

BR

ACORDÃO NR. 101-85.354

- que, enfim, a defesa não juntou documentação que des-  
caracterizasse a autuação.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o  
lançamento, nos termos da decisão de fls. 429/435, que porta a sequin-  
te ementa:

"Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ

Despesa Operacional-Comissões

Para comprovar uma despesa, de modo a torná-la  
dedutível, face a legislação do IRPJ, não bas-  
ta comprovar que ela foi assumida e que houve  
desembolso, é indispensável, principalmente,  
comprovar que o dispêndio corresponde à con-  
trapartida de algo recebido, e, que por isto  
mesmo, torna o pagamento devido.

Suprimento de Caixa

Os suprimentos de caixa de origem e entrega in-  
comprovados caracterizam omissão de receita por  
presunção legal.

Nulidade

Os casos de nulidade de ato administrativo são  
apenas os previstos no artigo 59 do Decreto nr.  
70.235/72."

Notificada da decisão singular em 08/06/92, (fl. 437),  
a contribuinte interpos o recurso voluntário de fls. 438/454, protoco-  
lizado em 06/07/92. Desenvolve a tese sustentada na impugnação, acres-  
centando que o julgador monocrático laborou em erro ao afirmar que "o  
normal no mundo dos negócios são os contratos não serem verbais, mas  
escritos e registrados em cartório para o devido resguardo das partes,  
bem como para a necessária comprovação junto aos órgãos competentes",  
pois dada a agilidade e rapidez com que são concluídos os negócios  
atualmente, é praticamente impossível firmar um contrato por escrito,  
no mundo do comércio, bastando um simples telefonema, um telex ou um  
fac-símile para concluí-lo.

Aduz, ainda, que o contrato de prestação de serviços  
não reclama forma especial e sua prova se faz por qualquer meio admi-  
tido em direito, no caso, a nota fiscal de serviços, revestida das  
formalidades legais e regularmente registrada na escrituração comer-  
cial.

E o relatório.

ACÓRDÃO NR.: 101-85.354

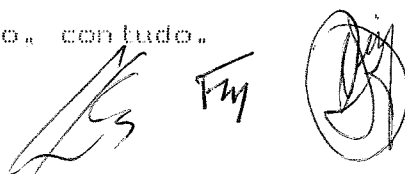
## V O I O

Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator.

Em suas razões de recurso a interessada reitera a nulidade do lançamento ao fundamento de que recebeu em 22/09/90, a visita dos autuantes os quais lavraram o Termo de Início de Fiscalização, exigiram e tiveram à disposição todos os documentos julgados necessários ao desenvolvimento da ação fiscal. Em 18/10/90, recebeu o Termo de Intimação nr. 01, através do qual lhe foi solicitada a apresentação de vários documentos, todos fornecidos em tempo hábil. Passados seis meses, em 17/04/91, os fiscais retornaram e lavraram nova intimação. Entende ser inaceitável ficar 180 dias sob ação fiscal, sem qualquer ato de ofício ou de prorrogação, em desrespeito ao art. 70. do Decreto nr. 70.235, e que o termo de início leve sua validade, surtiu os efeitos de direito e cessou após o término legal. Assim, a nova fiscalização 180 dias após, sem "ordem escrita" da autoridade competente é contrária ao parágrafo 2o. do art. 642 do RIR/80, citando em seu socorro o Acórdão nr. 01.0538/85 da CSRF.

Entendo que o ponto nodal da questão está em saber-se se o contribuinte readquiriu a espontaneidade pelo fato de ter decorrido mais de sessenta dias sem que fosse prolatado qualquer ato escrito que indicasse o prosseguimento do trabalho fiscal, bem como, se o ato escrito consubstanciado na intimação fiscal emitida em 17/04/91 (fls. 290), após decorridos os sessenta dias, é satisfatório, ou se seria necessário para dar prosseguimento à ação fiscal, ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal.

De fato a espontaneidade foi readquirida em 18/12/90, data em que vencera-se os sessenta dias sem prolação de qualquer ato escrito dando prosseguimento ao trabalho fiscal. Portanto, a partir daí, poderia o contribuinte ter tomado a iniciativa de proceder o acerto de sua contabilidade, não o fazendo, contudo.

Handwritten signature and initials, including the letters 'Fm' and a circular stamp.

ACORDÃO NR.: 101-85.354

Resta pois perquirir se o Termo de Intimação de fls. 290, subscrito pela própria fiscalização, se revestiu de ato administrativo válido ou não para dar prosseguimento à ação fiscal.

Nesse passo deve-se buscar no direito processual a resposta à indagação.

O art. 70., inciso I e parágrafos 1o. e 2o. do Processo Administrativo Tributário baixado com o Decreto 70.235/72, assim dispõem:

- Art. 70.: - O procedimento fiscal tem início com:*
- 1 - O primeiro ato de ofício, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou o seu preposto;*
  - 1o. - O início do procedimento excluiu a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas;*
  - 2o. - Para os efeitos do disposto no parágrafo 1o., os atos referidos nos incisos I e II, valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.*

Da interpretação dos citados dispositivos da lei processual é lícito concluir que o procedimento fiscal, poderia prosseguir com qualquer outro ato escrito que indicasse o prosseguimento dos trabalhos, mesmo esgotado o prazo inicial de sessenta dias.

No caso não se trata de um segundo exame, mas apenas a retomada dos trabalhos já iniciados, consoante se vê da intimação de fls. 290, não sendo assim aplicável à espécie a disposição contida no art. 642, parágrafo 2o. do RIR/80.

Nessas condições rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

ACORDÃO NR. 101-85.354

**M E R I T O:**

As irregularidades descritas no Auto de Infração, apuradas nos exerc. de 1986 e 1987, consistem em:

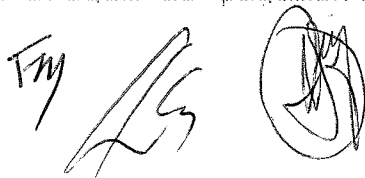
1. Glosa de despesas de comissões caracterizadas pela não comprovação da efetiva prestação de serviços de intermediação nas vendas de ferro-gusa no ano de 1985, exerc. de 1986.
2. Suprimentos de origem e efetiva entrega não comprovados, apurados durante o ano de 1986, acobertados por artifícios contábeis.

No tocante ao primeiro item sustenta a recorrente que em 1985, vendeu boa parte de sua produção a clientes não tradicionais - USIBA-Usina Siderúrgica da Bahia e a COFAVE-Cia. de Ferro e Aço de Vitória, com intermediação da Hidromáquinas Com. Rep. e Serviço Ltda., através de seus representantes, que fizeram a cobrança das comissões por meio de Notas Fiscais formalmente corretas, vez que atendiam aos pré-requisitos indispensáveis;

Ao glosar as despesas, assevera o fisco que a Hidromáquinas Com. Rep. e Serviço Ltda., é uma micro-empresa, com atividade de assistência técnica em bombas e que no período-base de 1985, declarou através do Formulário 11, a receita bruta de Cr\$ 65.090,90, sendo que a despesa de comissão glosada importa em Cr\$ 393.433,29 (fls. 44, 45 e 47).

A fl. 43, encontra-se a xerocópia das duplicatas nrs. 0498/85 e 0503/85, emitidas pela Hidromáquinas Com. Rep. e Serviço Ltda., nos valores respectivos de Cr\$ 245.458.517,00 e Cr\$ 147.974.777,00, e as fls. 44/45, as Notas Fiscais nrs. 0175 e 0188, emitidas pela mesma empresa, que registram os mesmos valores constantes das duplicatas resultantes.

O fisco questiona a legitimidade da prestação dos serviços que deram origem ao pagamento das comissões, ante a ausência de sua comprovação.



ACORDÃO NR. 101-85.354

Releva lembrar que inexistiu contrato escrito prevendo o pagamento de comissões por intermediação de vendas, fixação de percentual, especificação de zonas, clientes, etc. Por outro lado não se conhece a natureza e extensão dessa intermediação, de modo a justificar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido, o que é agravado pela ausência de contabilização na beneficiária, da receita proveniente daquelas comissões que alega ter recebido.

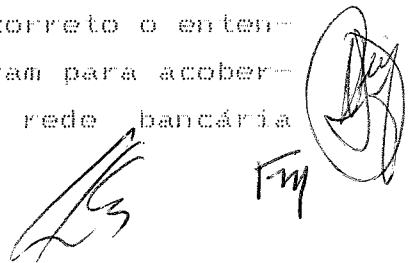
Esta Câmara decidiu pelo Acórdão nr. 101-72.727/81, que "as importâncias pagas ou creditadas a título de comissões, só constituem despesas quando comprovada a efetividade da prestação de serviço que lhes daria causa para torná-las devida".

Na espécie a efetividade da prestação de serviços não restou comprovada, razão porque entendendo deva ser mantida a glosa.

Quanto ao segundo item o fisco apurou que a empresa registrou a débito da conta "caixa", cheques no valor total de Cr\$ 3.774.268,12, que, por terem sido compensados não poderiam servir para suprir seu "caixa".

Segundo o fisco a empresa adotava o procedimento de contabilizar a débito da conta "caixa" os valores dos cheques emitidos e constatou que estes mesmos cheques, que deram entrada no "caixa", foram repassados a terceiros, pois foram compensados pelo sistema bancário. Dessa forma se foram emitidos para pagamentos a terceiros e compensados, não poderiam estar, ao mesmo tempo, suprimindo o "caixa". Portanto, o "caixa" foi debitado por recursos cuja origem não pode ser comprovada, pela emissão dos referidos cheques, estando presente aí o "artifício contábil".

A decisão recorrida concluiu que está correto o entendimento de que os cheques objeto do litígio não serviram para acobertar suprimentos de caixa. Por terem sido compensados na rede bancária

Handwritten signature and stamp. The signature is written in dark ink and appears to be 'L3'. To its right is a circular stamp containing the letters 'FM'.

não poderiam, assim, retornarem ao "caixa" em forma de moeda corrente (dinheiro vivo); e como não houve saída de valores idênticos, nas mesmas datas, e porque existiam recursos provenientes de omissão de receitas, de iguais valores, que o "artifício contábil" (cheques) tentou acobertar, considerou válida a presunção e correto o enquadramento legal.

Razão assiste a recorrente quando sustenta que "apenas a lei, exclusivamente ela, pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária, sendo defeso ao intérprete criar, por interpretação analógica ou extensiva, fato gerador abrangente para que situações colocadas fora da hospedagem hipotético-formal nela sejam inseridos, por mera compulsão arrecadatória."

Acrésciente-se que o surtimento da obrigação tributária está adstrito ao princípio constitucional da legalidade, ao qual se mostra indissociavelmente atrelado o requisito da tipicidade fechada, do que decorre a indispensabilidade de a lei estipular todos os requisitos necessários à caracterização do surtimento da referida obrigação.

Do magistério de Alberto Xavier, na primorosa monografia intitulada "Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação" - Ed. Revista dos Tribunais - S.Paulo, 1978, pags. 90/2, se extrai:

" No Direito Tributário, porém a tipologia é determinada não só por um princípio de taxatividade como também por um princípio de exclusivismo: os elementos do tipo são necessários mas simultaneamente, suficientes para a produção do efeito jurídico em causa. Opera-se assim o fenômeno que a dogmática jurídica designa por implicação intensiva e que, como já se observou, se traduz, em termos axiológicos, em que o tipo conter uma valorização definitiva da realidade, que importe caráter jurídicamente unitário ao fato descrito, com a consequente impossibilidade de nele se descobrir qualquer elemento acessório. A tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma tipicidade fechada: contém em si todos os elementos para a valorização dos fatos e produção dos efeitos."

ACORDÃO NR. = 101-85.354

*dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ele estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal.*

*Nullum tributum sine legis é brocardo que igualmente exprime o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei."*

O comando legal do art. 181 do RIR/80, deixa desnudada a distorção contida no procedimento fiscal levado a efeito neste item, tendo em vista que ausente está a hipótese prevista no citado dispositivo regulamentar.

Isto porque não se tem notícia de suprimentos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular de empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, que pudesse servir de base para o arbitramento de qualquer omissão de receita.

O suposto artifício contábil apontado pela fiscalização não foi agasalhado na hipótese traçada no art. 181 do RIR/80, de modo a autorizar válida a presunção fiscal de que teria ocorrido omissão de receita.

De enfatizar-se, aliás, que na hipótese concreta sob exame, mais e mais se faz indispensável o prévio alinhamento de provas e indícios outros de omissão de receita, para só depois considerar o suprimento como signo exteriorizador do quantitativo daquela omissão, quando referido suprimento seja feito pelas pessoas elencadas no referido artigo regulamentar.

Em nenhum momento o fisco alegou que os sócios da empresa fizeram suprimentos ao caixa.

Nesse passo a hipótese concreta trazida aos autos não se enquadra no tipo legal traçado, o que autoriza a exclusão da tributação imposta neste item.

Fm  

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, para excluir da tributação no exerc. de 1987, período-base de 1986, o valor de Cz\$ 3.774.268,12, padrão monetário então vigente.

Brasília (DF), 26 de julho de 1993.

*Francisco de Assis Miranda*  
FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR

