



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 1012.007410/2002-49
Recurso nº 105-135.567 Voluntário
Acórdão nº 9101-00.041 – 1ª Turma
Sessão de 10 de março de 2009
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida WARRE ENGENHARIA E SANEAMENTO LTDA

Assunto: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ

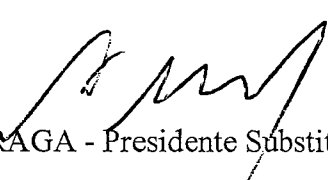
Exercício: 1998 a 2003

Ementa: DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. O prazo decadencial para o lançamento da multa isolada pelo não recolhimento, ou recolhimento a menor, do IRPJ ou CSLL por estimativa é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que se poderia fazer o lançamento da penalidade, conforme estabelecido do art. 173 do CTN.

IRPJ. GLOSA DE DESPESAS. A aceitação de uma despesa como dedutível deve ser examinada em cada caso concreto, sendo imprescindível examinar a transação realizada pela contribuinte, a atividade a ela relacionada e os documentos comprobatórios. A singela constatação de o veículo ser luxuoso e inapropriado para a atividade exercida rotineiramente pela pessoa jurídica é apenas um indício que não assegura a certeza da existência de infração. O auditor deve aprofundar a investigação e obter mais provas que levem a evidenciar a inconsistência nos documentos apresentados pela pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento aos Recursos Especiais da Fazenda Nacional e do Contribuinte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA - Presidente Substituto e Redator Ad Hoc

EDITADO EM: 08 FEB 2010

08 FEB 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros:, José Clóvis Alves, José Carlos Passuello, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice Presidente Substituto), Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Antonio Praga, Antonio Carlos Guidoni Filho, Nelson Losso Filho, Adriana Gomes Rego, Marcos Vinicius Neder de Lima (Relator) e Valmir Sandri (Substituto Convocado). Ausente, justificadamente a Conselheira Karem Jureidini Dias.

Relatório

Cientificada da decisão consubstanciada no Acórdão nº 105-14.315, a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais com fulcro no art.32, inciso I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 55/98.

O aresto recorrido foi proferido pela Quinta Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes que, por unanimidade de votos, decidiu rejeitar a preliminar de decadência da multa isolada e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a tributação da glosa de arrendamento mercantil.

No tocante a alegação de decadência da multa isolada, a decisão afasta tal argumentação por entender que, “no caso de a obrigação tributária se referir a penalidades, não é aplicável a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, adotada apenas para tributos sujeitos ao lançamento por homologação (...)”. Defende, em consequência, a aplicação da regra geral prevista no art. 173, I, do CTN e que o vocábulo “exercício” contido no artigo 173 do CTN designa o lapso de tempo correspondente ao ano calendário.

Aduz o Conselheiro-relator designado para o voto que a fiscalização não comprova o uso particular dos bens cujos gastos relativos foram glosados e, ainda, que está cumprida a condição de estarem os bens ou gastos correspondentes intrinsecamente ligados à produção ou comercialização dos bens de produção da recorrente.

A douta Procuradoria alega, em seu recurso especial, contrariedade ao art. 13 da Lei nº 9.249/95 que estabelece a indedutibilidade de contraprestações de arrendamento mercantil de bens móveis para efeito de apuração do lucro real quando não relacionadas intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços

A fiscalização glosou os gastos referentes aos automóveis das marcas Vectra ou Mondeo (automóveis de luxo) por entender que não se enquadram dentre aqueles que estariam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços de uma empresa de engenharia e saneamento. O fato da necessidade de realizar viagens a regiões de difícil acesso não justifica a aquisição de tais automóveis. Segundo os atuantes tais veículos são objetos completamente dispensáveis para a “PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO DOS BENS E SERVIÇOS”. Assevera, ainda, a Procuradoria que a decisão distribuiu equivocadamente o ônus da prova, haja vista a pessoa jurídica não produziu prova documental da necessidade tais veículos quando intimada pela fiscalização.

Conforme o Despacho nº 105-194/05 (fls. 1148), a Presidência da Quinta Câmara do Primeiro Conselho recebeu o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, vez que revestido dos requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência da matéria.

Os argumentos do Procurador foram contestados pela contribuinte que sustenta em contra-razões que os aludidos carros serviam para, por exemplo, transportar

gerentes, engenheiros até os locais das obras da empresa, locais esses longínquos e de difícil acesso, como o Estado do Tocantins e diversos outros, sendo, assim diretamente ligados à atividade e serviços prestados pela Impugnante. Não imposta, a seu ver, se os automóveis em questão são confortáveis ou básicos, pois cabe aos dirigentes da empresa decidir qual carro ou bem deve ser utilizado no desempenho das atividades da empresa, mesmo porque quem decide a melhor forma de gerir a empresa certamente não é o fisco. A lei que regula a matéria (9.249/95) não faz restrição ou qualquer alusão ao quesito conforto. A vedação se refere a bens móveis ou imóveis quando não intrinsecamente relacionados com a produção, o que não é o caso. A malfadada Instrução Normativa tratou do tema apenas de forma exemplificativa e o ônus da prova da desnecessidade em cada caso é da fiscalização.

O contribuinte, por sua vez, também interpõe recurso especial contra a rejeição da preliminar de decadência da multa isolada, sustentando que o fato gerador da multa por falta de recolhimento de estimativa é mensal e, portanto, o prazo decadencial (bem como a sua contagem) é aquele previsto no art. 150, § 4º do CTN (cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador), ou seja, desde o primeiro dia após o vencimento da estimativa nasce as circunstâncias materiais necessárias para o lançamento de ofício. Apresenta o acórdão nº 108-08.365 para comprovar a divergência jurisprudencial no sentido por ela defendido.

Conforme o Despacho nº 105-183/05 (fls. 1195), a Presidência da Quinta Câmara do Primeiro Conselho recebeu o recurso especial interposto pela contribuinte, vez que configurado o dissídio jurisprudencial.

É o relatório



Voto

Conselheiro Antonio Praga, Redator Ad Hoc

Em face da licença do Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima fui designado redator Ad Hoc deste voto, cumpre esclarecer que trata-se de voto apresentado em anexo pelo relator

O recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Primeiramente, cabe apreciar a decisão recorrida no tocante a contagem do prazo decadencial para constituição das penalidades isoladas. Em face do lançamento da multa isolada ter ocorrido em 24/09/2002, a contribuinte, ora recorrente, sustenta que o período anterior a 1º de setembro de 1997 estaria alcançado pela decadência por força do disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Não acompanho esse respeitável entendimento.

O mencionado art. 150 regula o lançamento por homologação e não a decadência do direito de lançar tributo, cuja regra geral se encontra prescrita no artigo 173 do CTN. Esse prazo para homologação, contudo, tem efeitos sobre o direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício. Se a Fazenda Pública denegar a homologação ao pagamento realizado pelo contribuinte, o limite temporal para a realização do lançamento de ofício é também estabelecido pelo decurso desse prazo, já que é considerado extinto o crédito tributário.

Tal limitação temporal para o lançamento de ofício é expressa ao se referir a tributos, como se pode verificar de sua 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 a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Ocorre que, no caso em tela, estamos diante de aplicação de penalidade por falta de recolhimento de estimativas, que tem a natureza de antecipações do tributo a ser apurado apenas ao final do exercício. A norma de exigência de tributo e a norma sancionatória do recolhimento de estimativas são distintas, pois o fato jurídico que compõe o antecedente da norma sancionatória é o ilícito cometido pelo contribuinte (não recolher estimativas) e não o fato gerador do tributo. Tanto que o lançamento de multa de ofício por falta de recolhimento de

estimativas não inclui a exigência de tributo, daí porque é denominação usualmente de “multa isolada”.

Nessa hipótese, não se trata de homologação do pagamento de tributo e, portanto, não há como aplicar o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN. A regra geral de decadência de créditos tributários (tributo e multa de ofício) está estabelecida no artigo 173 do CTN, nos seguintes termos:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ...”

Considerar, nesses termos, extinto o direito de aplicar a penalidade isolada a partir do mês de referência para o recolhimento de estimativas não encontra fundamento legal na hipótese abstrata prevista no artigo 150 do CTN.

Por todo exposto, entendo não estar decadente o direito do Fisco de aplicar a penalidade isolada de janeiro a novembro de 1997.

Com relação ao litígio sobre a dedutibilidade dos valores despendidos para pagamento de arrendamento mercantil de veículos registrados em nome da pessoa jurídica, verifica-se que a discussão se concentra na interpretação do art. 13 da Lei 9.249/95, assim redigido, *verbis*:

“Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções independentemente do disposto no art. 47 da Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964

[...]

II – das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços; (grifei).

O texto legal transcrito veda deduções de gastos com bem móveis da sociedade para fins de apuração do lucro real, caso não seja obedecida condição. Ou seja, se o gasto não estiver relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços da sociedade a despesa, embora incorrida e escriturada, deverá ser adicionada para fins de determinação do imposto sobre a renda.

HIPÓTESE

NJ1) Dado que as contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis não estão intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens e serviços da sociedade.

CONSEQUÊNCIA

são vedadas as deduções dessas despesas para efeito de apuração do lucro real da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.



Assim, as provas a serem trazidas para evidenciar o fato descrito no antecedente dessa norma proibitiva devem relatar a falta de vinculação íntima (intrínseca) entre o gastos de arrendamento mercantil e a produção e comercialização de bens da sociedade.

A regra geral de dedução de despesas na apuração do lucro real está prevista na Lei nº 4506/1964, art. 47 (RIR/99, art. 162), cujo enunciado descreve como operacionais, as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Além disso, a Lei nº 4.506/64, art. 47, § 2º (RIR, art. 162, § 2º) prescreve que as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais nos tipos de transações, operações ou atividades da empresa

Sobre essa questão, **Bulhões Pedreira** ressalta¹

“a lei não estabelece, pois critérios gerais em função da atividade da empresa mas, por assim dizer, atomiza essa atividade nas transações ou operações por ela exigidas. As despesas são ditas necessárias em função de cada uma dessas transações ou operações exigidas pela atividade da empresa”

A aceitação de uma despesa como dedutível não pode ser deduzida apenas pela espécie de registro contábil, mas deve ser examinada de acordo com as peculiaridades de cada caso concreto, sendo imprescindível examinar a transação realizada pela contribuinte, a atividade a ela relacionada e os documentos comprobatórios.

Primeiramente, deve-se observar que o direito regula a conduta do contribuinte no registro de suas operações mercantis, estabelecendo a presunção de veracidade dos fatos registrados em sua escrituração comercial desde que acompanhados de documentação hábil. Vejamos o que diz a legislação fiscal sobre a força probatória dos registros na escrituração comercial e fiscal:

a) RIR/99, artigo 276: A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informações ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 22 (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 9º);

b) RIR/99, artigo 923: A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º);

c) RIR/99, artigo 924: Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 9º, § 2º);

d) RIR/99, artigo 925: O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 9º, § 3º).

De fato, a escrituração regular tem natureza de prova pré-constituída com efeitos *erga omnes*, ou seja, estabelece presunção relativa de veracidade dos fatos escriturados.

¹ PEDREIRA, José Bulhões. Imposto de Renda, Rio de Janeiro: Editora APEC, 1969, p. 6-22.

A

Assim, se o fato estiver registrado regularmente, recai sobre o agente fiscal o ônus de provar o fato constitutivo de seu direito e também a improcedência do escriturado pelo contribuinte.

Destarte, o Parecer Normativo nº 10, de 28 de janeiro de 1976 orienta que a prova dos registros contábeis deve ser aceita dentro de parâmetros de razoabilidade, a saber:

“3. A comprovação dessas despesas, qualquer que seja sua natureza, há de ser feita com os documentos de praxe, isto é, recibos, notas-fiscais, canhotos de passagens etc., desde que a lei não impõe forma especial. O importante é serem de idoneidade indiscutível.”.

Caso o auditor queira desconsiderar os registros de despesas declarados na escrita fiscal por ocasião da lavratura do auto de infração, deve descrever os motivos fáticos e legais que levaram à conclusão, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados ou produzidos e a conclusão obtida pela autoridade fiscal. Seu objetivo é convencer o julgador da plausibilidade legal da autuação, demonstrando a relação entre a matéria constatada no auto com a hipótese descrita na norma jurídica.

Para um maior entendimento, Edmar Oliveira Andrade Filho explica as condições para que o fato seja considerado regularmente registrado²:

Basicamente, são três os requisitos que habilitam um determinado gasto a ser considerado como despesa operacional dedutível. Em primeiro lugar, é necessário que o gasto seja incorrido, vale dizer, que não deva, por lei, ser registrado em contas representativas dos ativos fixos ou circulantes; então, é indispensável que a empresa já tenha usufruído dos bens e serviços adquiridos. Em segundo lugar, o gasto deve ser necessário ou útil para a manutenção da atividade da empresa e, além disso, deve ser normal e usual ou relacionado com a atividade explorada. E por fim, o gasto deve ser adequadamente comprovado, na forma de norma imperativa específica ou, na falta desta, por todos os meios admitidos pelo ordenamento jurídico ou pelos costumes do lugar.

Assim, a despesa registrada pelo contribuinte poderá usufruir a proteção da presunção relativa de veracidade atribuída pelo Decreto-lei nº 1598/77 (art. 923 do RIR/99) caso atenda aos requisitos de praxe exigidos nos registros de despesas. Ou seja, o dispêndio decorra da realização de um ato ou negócio jurídico pelo qual o contribuinte obriga-se a uma prestação, possa ser comprovada por um dos meios que o direito prevê (v.g. nota fiscal, duplicatas, faturas, contratos), além de ter sido paga ou pelo menos quantificada e registrada no passivo exigível da empresa.

A singela constatação de o veículo ser luxuoso e, na avaliação do autuante, inapropriado para a atividade exercida rotineiramente pela pessoa jurídica é apenas um indício que não assegura a certeza da existência de infração. O auditor deve aprofundar a investigação e obter mais provas que levem a evidenciar a inconsistência nos documentos apresentados pela pessoa jurídica.

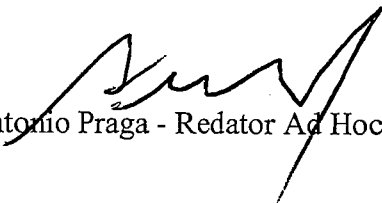
² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. IRPJ e CSLL: critérios de distinção entre provisões de despesas incorridas, Revista de Direito Tributário da APET nº 12, São Paulo: MP Editora, 2006, p. 45-6.

Se o conjunto de provas apresentadas for consistente, o julgador pode refutar as evidências indicadas pelo contribuinte e o fato jurídico tributário será dado por ocorrido. O julgador, como destinatário das provas de um processo, apreciará a validade das alegações a partir do exame da consistência do conjunto de relatos lingüísticos³ trazidos para sua comprovação, formando sua convicção sobre a legalidade da exigência fiscal. A prova, mesmo obtida a partir de presunção simples, pode assegurar ao julgador a certeza necessária para proferir sua decisão, desde que fundada num conjunto de indícios graves, precisos e convergentes.

Não é legítimo o auditor fiscal atribuir ao contribuinte o dever de provar a realização do negócio além do que normalmente se exige para a realização de registros contábeis. A contraprova de que o veículo está sendo desviado para uso particular deve ser apresentada pelo agente fiscal. O Fisco pode intimar o contribuinte na busca de maiores informações e a colaboração do fiscalizado na apuração da verdade evidenciará sua boa fé, mas isso não transfere ao contribuinte o ônus de provar além do razoável. Caso o contribuinte negue a acusação e apresente apenas os documentos de praxe previstos na legislação fiscal para atestar a veracidade dos seus registros, ainda sim recairá sobre o Fisco o dever de apresentar mais elementos necessários a formação da convicção do julgador.

No caso sob exame, a fiscalização não logrou a desvinculação das despesas de arrendamento mercantil com a produção e comercialização da pessoa jurídica. O contribuinte registrou regularmente os dispêndios com os veículos e o lançamento carece de provas que possam demonstrar o desvio na utilização dos bens.

Dado o exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional e do contribuinte, mantendo a decisão recorrida.



Antonio Praga - Redator Ad Hoc

³ *Consistência* pressupõe a coesão e a coerência de enunciados sujeitos à interpretação. Diz-se que um texto é consistente se apresentar estabilidade sintática e semântica entre seus elementos.. (LAUSBERG, Heinrich. *Elementos de Retórica Literária*, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1982, p. 56).