



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

Processo n.º : 10768.006332/97-68
Recurso n.º : 119.898
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1992 a 1994
Recorrente : MULLER S/A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro – RJ.
Sessão de : 15 de março de 2000
Acórdão n.º : **101-93.003**

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO – Se a pessoa jurídica não comprova, com documentação hábil e idônea, obrigações integrantes de seu Passivo, é legítima a presunção de omissão de receitas.

IRPJ - DESPESAS NÃO COMPROVADAS – COMISSÕES E VARIAÇÕES CAMBIAIS – É requisito essencial para a dedutibilidade de despesas a título de comissão a comprovação da efetividade da prestação do serviço, com documentação hábil e idônea. A dedução de variações cambiais se subordina, igualmente, à regra de comprovação documental.

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – Apuradas infrações nos períodos-base em que ocorreram prejuízos fiscais, posteriormente compensados, que diminuem o valor destes, é cabível a glosa das compensações, para fins de adequá-las aos montantes permitidos.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MULLER S/A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



CÉLSON ALVES FEITOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 MAI 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL e RUBENS MALTA DE SOUZA CAMPOS FILHO (Suplente Convocado). Ausentes justificadamente, os Conselheiros FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA e RAUL PIMENTEL.

Recurso n.º: 119.898
Recorrente : MULLER S/A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foram lavrados os seguintes Autos de Infração, por meio dos quais são exigidos os valores citados:

- IRPJ (fls. 03/16) – R\$ 2.584.857,70, mais acréscimos legais;
- Contribuição Social (fls. 132/138) - R\$ 514.406,57, mais acréscimos legais;
- COFINS (fls. 139/142) - R\$ 540,64, mais acréscimos legais;
- IR Fonte (fls. 143/147) - R\$ 343.698,70, mais acréscimos legais; e
- PIS (fls. 139/142) - R\$ 202,74, mais acréscimos legais.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 04/07), as exigências, relativas aos períodos-base de 1991 a 1994, decorreram de fiscalização levada a efeito na contribuinte, quando foram constatadas as seguintes infrações:

- 1) **OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO**, caracterizada pela manutenção, no Passivo, de obrigação não comprovada, lançada a crédito da conta 51.06.5013 (“Credores Diversos – PEBB S/A”), para cuja comprovação foi apresentado contrato não condizente com a situação contabilizada, contendo credor, valores e data diferentes dos aludidos;
- 2) **CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS - GLOSA DE DESPESAS** – valor apurado conforme levantamento efetuado na contabilidade da empresa, tendo em vista a não apresentação dos demonstrativos de cálculo e documentação comprobatória: a) das variações monetárias decorrentes dos adiantamentos para carta de crédito (ACC) nos anos-base de 1991 e 1992 (1º e 2º semestres); b) da efetividade dos serviços prestados por agentes situados no exterior, que teriam gerado despesas de comissões advindas das exportações efetuadas pela empresa (conta Comissões ME/MI);
- 3) **COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO** – compensação indevida, tendo em vista reversão efetuada após o lançamento das infrações supracitadas.

Impugnando o feito às fls. 159/164, a empresa apresentou as seguintes razões, em síntese:

1) OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO:

- que o valor lançado a crédito da conta 51.06.5013 ("Credores Diversos – PEBB S/A") refere-se a adiantamento efetuado pela empresa PEBB Corretora de Valores Ltda., investidora e acionista da autuada, sem participação na sua administração, por conta de futuro aumento de capital, não sendo o caso, portanto, de obrigação já paga;
- que essa alegação se confirma pela cópia de carta remetida à Pebb C.V.M. Ltda., em 17.06.91, a qual informava que o momento econômico do País desaconselhava o lançamento de ações que havia sido planejado e propunha, inclusive, que o valor referente ao adiantamento fosse mantido a seu crédito no passivo, para futuro aumento de capital, se comprometendo, todavia, a devolver o montante no momento em que fosse solicitado.

2) DESPESAS NÃO COMPROVADAS:

- que os Adiantamentos de Contratos de Câmbio (ACC), destinados à exportação de produtos manufaturados, são compatíveis com o volume anual de vendas no mercado externo;
- que tem suas demonstrações financeiras auditadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e que segue todos os princípios contábeis, inclusive quanto ao cálculo das atualizações monetárias e das conversões cambiais;
- que a fundamentação legal do Auto de Infração está incorreta, porque a variação cambial não está sujeita aos artigos 191, 192 e 197, e sim ao art. 254, II, do RIR/80, e que não feriu o art. 157;
- quanto à glosa das despesas com serviços prestados por agentes situados no exterior (principal e encargos), lançados em contrapartida da conta Comissões ME/MI, que, para cada exportação, destina um percentual de comissão externa, dentro dos limites fixados para produtos manufaturados, e contabiliza as provisões nos meses de embarque dos produtos e, por ocasião dos pagamentos (fechamento de câmbio), escritura as baixas, tudo de acordo com as normas do Banco Central e do Comércio Exterior, não tendo, assim, infringido o art. 157, § 1º, do RIR/80;
- que não infringiu o art. 192 do RIR/80 porque preenchidos os requisitos de dedutibilidade dos rendimentos pagos a terceiros;

- que, tal como ocorre em relação aos ACC, o Auto de Infração não segrega a variação monetária cambial das despesas.

3) COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO: que não cabem as alterações efetuadas nas compensações, em face da improcedência total do Auto de Infração.

Às fls. 179/182, em aditamento, apresenta Demonstrativo de Variações Cambiais sobre Comissões a Pagar e Despesas com Comissões no Mercado Externo.

Na decisão recorrida, (fls. 184/199), o julgador singular manteve a exigência principal (IRPJ), assim decidindo:

- 1) OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO:** que se presume a ocorrência de omissão de receitas quando a contribuinte não logra comprovar, com documentação hábil e idônea, as obrigações contidas no Passivo Circulante e Exigível, na data do balanço;
- 2) DESPESAS NÃO COMPROVADAS:** que há que se manter a glosa de despesas não comprovadas com documentação hábil e idônea; e que, para que um gasto da empresa, a título de comissão, possa ser considerado como despesa operacional, é fundamental que seja comprovada, no mínimo, a efetividade da prestação do serviço;
- 3) COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS:** que cabe a glosa dos prejuízos fiscais compensados nos exercícios subseqüentes, tendo em vista a apuração de infrações fiscais nos exercícios onde se originaram esses prejuízos, tornando-se necessária a recomposição destes.

Estendeu o decidido às exigências reflexas, que manteve, com exceção da relativa ao IR Fonte, que declarou improcedente por não caber a cobrança do imposto na fonte, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713/88, sobre o lucro líquido apurado pelas sociedades anônimas na data do encerramento do período-base, conforme dispõe a IN nº 63/97.

À fl. 208 se vê cópia de Medida Liminar obtida pela Recorrente, exonerando-a do depósito recursal. E, às fls. 209/217, recurso voluntário, que, além de repetir basicamente os argumentos da impugnação, sublinha os seguintes:

1) OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO:

- que, por meio da correspondência de fl. 219, de 07.03.95, que se reporta à carta de 17.06.91, a Recorrente informa ao controlador da Corretora PEBB que está em fase de coordenação de um *pool* de instituições para um lançamento de debêntures conversíveis em ações, indicando que, ainda no ano de 1995, o valor tido como Passivo Fictício estava em aberto à espera de sua conversão em ações ou em debêntures conversíveis;
- que as DIRPJ dos anos subseqüentes e os registros contábeis da Recorrente demonstram que a obrigação para com a Corretora PEBB continuava existindo;
- que o fiscal poderia ter endereçado correspondência à Corretora PEBB para certificar-se de que tal obrigação existia, procedimento este geralmente adotado pela fiscalização;
- que num aporte de recursos dessa monta constitui medida de normalidade a conversão em participação de capital, mormente se o credor já é acionista (como é o caso) e o devedor não vem conseguindo satisfazer tais créditos.

2) DESPESAS NÃO COMPROVADAS:

- quanto às variações monetárias decorrentes dos adiantamentos para carta de crédito (ACC), que sem qualquer margem de dúvidas há responsabilidades assumidas pela Recorrente, provenientes dos ACC, que representam capital de giro tomado em condições mais favoráveis do que os juros e encargos cobrados em financiamento do mercado interno;
- que não há argumento que possa prevalecer contra fatos e o fato relevante contra o qual não pariam dúvidas é a dívida por ACC junto a Bancos, contraída pela Recorrente e mantida registrada na sua escrituração regular de empresa aberta;
- que outro fato incontestável é que a variação cambial, em decorrência dos elevadíssimos índices de inflação da época, representa outra realidade irrefutável;
- que se a dívida é fato, a variação cambial também o é; não considerar a variação cambial é negar a existência da dívida por ACC, constituindo um contra-senso frente à realidade inflacionária;
- que não apresentou as planilhas de cálculo nem a documentação comprobatória de imediato, nos termos da intimação do auditor fiscal, por impossibilidade material, mas tais planilhas e documentação existiram, existiam e existem, apenas se encontram nos arquivos da Recorrente não localizados em face de mudanças e transformações diversas na estrutura da empresa;

- que está juntando os documentos nº 04 a 07 (fls. 233/294) e 20 (fls. 409/418), a saber: uma das planilhas do demonstrativo de variação cambial (conta nº 33.01.005) incidente sobre os adiantamentos por carta de crédito (ACC) referente aos anos-base de 1991 e 1992; e demais documentos que evidenciam a existência de ACC;
- que, não obstante, protesta pela apresentação dos demais documentos referentes ao ACC, ainda não localizados, mas que logo estará juntando ao processo;
- que a planilha ora apresentada, corroborando a que foi apresentada na fase impugnatória e acompanhada dos documentos que ora se anexam, vem confirmar a improcedência do Auto de Infração, porque uma vez existente a dívida (ACC), existente e própria foi a imputação da variação cambial;
- com referência às Comissões ME/MI por serviços prestados por agentes situados no exterior, que, na observação aposta pelo AFTN no documento de fls. 23/24 (resposta da empresa ao Termo de Intimação de 05.11.96) fica evidenciado que ele aceitou como válidas as alegações apresentadas quanto à necessidade da existência dos distribuidores, a fim de que a empresa pudesse atender à clientela no exterior;
- que, no momento da fiscalização, a empresa estava desfalcada de pessoal habilitado para fornecer de imediato todos os elementos solicitados pela fiscalização, os quais se encontravam em arquivos não conhecidos do pessoal novo, que ora lhe presta serviços;
- que, uma vez aceito que as exportações se efetivaram, que era inerente a esse tipo de exportação a existência de distribuidores contratados para a venda e a assistência técnica no exterior, parece fora de dúvida inexistir razões para o lançamento nos termos do Auto de Infração;
- que foram juntados aos autos as listagens 01 e 02 que correspondem aos pedidos de exportação (PEX) e as comissões relativas aos mesmos (doc. 08 e 09 – fls. 295/318); também estão nos autos a composição da conta COMISSÕES ME/MI; junta-se, agora, o doc. 10 (fls. 319/343), referente ao Banco Nación Argentina, onde estão relacionadas algumas das comissões pagas; o doc. 10 evidencia uma planilha referente a comissões onde se destaca o valor pago, a atualização e as transferências; também anexados, para atender à solicitação aposta na resposta ao termo de intimação os contratos assinados com nove distribuidores (docs. 11/19, fls. 344/408);
- que as comissões apropriadas pela Recorrente decorreram das exportações efetivamente realizadas e se destinaram, nos limites autorizados pelas autoridades governamentais, aos distribuidores que efetuaram a venda das máquinas e equipamentos e peças de reposição e que deram assistência técnica pós-venda;

- que as comissões eram despesas necessárias e normais ao tipo de atividade desenvolvida pela Recorrente; as listagens n.º 1 e n.º 2 (docs. 08 e 09) indicam os pedidos de exportação (PEX) enviados à Recorrente pelos distribuidores e que ensejaram as exportações;
- que, portanto, por se tratar de exportações efetivas, que geraram as comissões devidas, agora devidamente comprovadas, é de justiça e legalidade que os respectivos valores e encargos sejam considerados dedutíveis;
- que se compromete a juntar aos autos a totalidade das planilhas e demais documentos ainda não encontrados que confirmem a autenticidade das comissões e encargos, provando, mais uma vez, que a Recorrente, que é empresa aberta sujeita a auditoria independente, atendeu plenamente ao art. 157 do RIR.

Finaliza afirmando que a improcedência das infrações supra anula a questão da compensação de prejuízos e se estende aos autos reflexos.

Às fls. 420/421 encontram-se as contra-razões de recurso do Procurador da Fazenda Nacional, pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator

Passo a focalizar as infrações na ordem apontada no Relatório.

1) PASSIVO FICTÍCIO

Intimada em 31.05.96 (fls. 17/19) e reintimada em 11.07.96 (fl. 20) a comprovar documentalmente a obrigação registrada em seu Passivo (conta "Credores Diversos – PEBB S/A"), a empresa não logrou fazê-lo.

Somente na terceira intimação, em 17.10.96 (fl. 21), o fez e, segundo relata o agente fiscal (fl. 4), apresentando um contrato não condizente com o que estava registrado no Passivo, tanto em termos de valor quanto de data e de credor. Pretende agora afastar a autuação mediante a anexação de duas correspondências por ela mesma supostamente enviadas à credora – a primeira, de 17.06.91 (fl. 220), propondo que o valor discutido permaneça a crédito da empresa PEBB Corretora; a segunda, de 07.03.95 (quase quatro anos depois), ratificando os termos da primeira e informando sobre um projeto de lançamento de debêntures.

De se notar que a Recorrente se queixa tanto de extravios de documentos e de falta de pessoal qualificado para lidar com seus arquivos, o que justificaria o fato de não localizar os documentos que lhe foram requeridos, e, mesmo assim, localiza cópias de duas correspondências tão distantes uma da outra e, sem dúvidas, providenciais.

O fato é que aqui se trata, eminentemente, de matéria de prova. Se a Recorrente recebeu a importância questionada de sua acionista somente poderia prová-lo mediante a apresentação dos documentos que lastrearam a operação. Isto não seria tarefa das mais árduas, tendo em conta que um aporte de recursos dessa monta certamente deve ter sido feito por meio de cheque ou transferência bancária facilmente comprovável.

Ademais, é bastante plausível afirmar que deveria existir documento firmado entre as partes (a Recorrente e a PEBB Corretora), pactuando os termos das transação.

Sequer a autuada trouxe aos autos a prova que afirma ser dever da fiscalização produzir, qual seja, a de que o valor se encontrava lançado no Ativo de sua credora.

Efetivamente, a cópia de duas cartas por ela mesma enviada à credora, sem uma única manifestação desta, nem mesmo acusando o recebimento das correspondências, não pode ser aceita como prova da existência do débito.

Importa observar, ainda, que as afirmações de que, nas declarações IRPJ, o valor permaneceu em seu Passivo em nada contribuem para comprovar a existência deste, porque apenas fazem repeti-lo.

Desse modo, a exigência deve ser mantida.

2. GLOSA DE DESPESAS

Esta parte do Auto de Infração corresponde a duas infrações distintas, como segue.

2.1 Falta de comprovação das variações cambiais decorrentes dos adiantamentos para carta de crédito (ACC) nos anos-base de 1991 e 1992

Também nesta parte, embora intimada e reintimada, não apresentou a documentação que comprovasse os encargos lançados em contrapartida da conta de Passivo ACC, que registra os adiantamentos recebidos dos bancos por conta de exportações a serem feitas.

A fiscalização solicitou-lhe documentos relativos aos adiantamentos efetuados pelas instituições bancárias (cópias de contratos e extratos bancários, entre outros), nos quais estivesse demonstrado o crédito dos adiantamentos, devidamente vinculados às exportações efetuadas por meio de declarações de exportação que correspondessem aos empréstimos (ACC).

A Recorrente não logrou atender o que lhe foi requerido e sobreveio a autuação. Pretende, agora, anular o lançamento trazendo aos autos os documentos nº 04 a 07 (fls. 233/294) e 20 (fls. 409/418).

Pouco mostram tais documentos, senão vejamos: o documento 04 é uma planilha de cálculos (demonstrativo da variação cambial) feita pela própria empresa, dissociada de qualquer dos elementos probantes supracitados. Levando-se em conta que, mais uma vez, trata-se de matéria de prova, um simples relatório apontando variações cambiais levadas a débito do resultado não pode ser aceito como meio de prova se não acompanhado de documentos que confirmem os valores deduzidos.

O documento 5 é um aviso de liquidação no exterior, emitido pelo Banco Francês e Brasileiro, informando a ocorrência da liquidação em 20.05.93 – portanto, em data diferente da lançada no demonstrativo, que se refere aos anos-base de 1991 e 1992.

Os demais (fls. 235/294) são documentos diversos: Certificados de Origem emitido pela Federação das Indústrias do Rio de Janeiro (FIRJAN); notas fiscais de exportação; conhecimentos de transporte rodoviário; pedidos de exportação (PEX); declarações de exportação; outro aviso de liquidação do Banco Francês e Brasileiro (este, de 02.06.93); contratos de câmbio; e planilhas elaboradas pela própria empresa, com indicações nada esclarecedoras, sobretudo porque, certamente, de uso interno.

Insiste a Recorrente na tese de que, comprovada a existência dos ACC, estaria convalidada a despesa de variação cambial. Mas se contradiz ao protestar pela apresentação *“dos demais documentos referentes ao ACC, ainda não localizados”*, como que a reconhecer que não é possível determinar o valor apropriado com tais documentos pouco esclarecedores e desconexos.

Afigura-se, assim, o descumprimento à norma contida no art. 157 do então vigente RIR/80, que dispõe sobre a obrigatoriedade de manutenção de escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. Uma das premissas básicas da escrituração é que o lastro em documentos comprobatórios fidedignos.

Na falta de comprovação e na impossibilidade material de confirmação dos valores deduzidos a título de variação cambial, impõe-se a glosa.

2.2 Falta de comprovação das despesas com serviços prestados por agentes situados no exterior

Igualmente intimada mais de uma vez a comprovar o montante registrado sob a rubrica COMISSÕES ME/MI, anos-base de 1991 e 1992, e demonstrar a efetividade dos serviços prestados, a Recorrente não o fez.

Teria, para tanto, que apresentar a documentação que lastreasse as despesas registradas, tais como contratos, comprovantes de pagamento etc. mas limitou-se a prestar uma declaração por escrito (fls. 23/24) na qual expõe que sua atividade exige uma rede de distribuidores no exterior, que se responsabilize não só por vendas, mas também pela assistência técnica, de modo amplo.

Por óbvio, a fiscalização não se satisfez com tal declaração e glosou as despesas da espécie que haviam sido registradas.

Afirma, agora, que, no momento da fiscalização, estava desfalcada de pessoal habilitado para fornecer os elementos solicitados pela fiscalização.

Entende que, se aceito que ocorreram as exportações, inexistiriam razões para a glosa, o que é uma negação à prova documental, porque o fato de ter havido a exportação não significa, necessariamente, a incorrência na despesa e muito menos permite quantificá-la adequadamente.

As listagens 01 e 02 que anexa (docs. 08 e 09 – fls. 295/318) nada comprovam: são demonstrativos elaborados pela própria Recorrente, boa parte feita à mão, sem conexão aparente entre si e, sobretudo, desprovidos de documentação de suporte.

Veja-se outro documento que a Recorrente junta aos autos: o doc. 10 (fls. 319/343), referente ao Banco Nación Argentina, onde afirma estarem relacionadas algumas das comissões pagas.

O relatório de fl. 319, ao contrário do que parece dizer a Recorrente, não é um documento oficial daquele Banco, mas uma planilha com apontamentos feitos, à mão, pela própria empresa.

Nas fls. seguintes (320/343) o que se vê, novamente, são declarações de exportação; conhecimentos de transporte rodoviário; notas fiscais de exportação; recibos de adiantamento sobre contrato de câmbio; pedidos de exportação (PEX); contratos de câmbio e algumas planilhas que não se referem (ou, ao menos, não deixam isso evidenciado) às comissões.

Restam os contratos de distribuição (docs. 11/19, fls. 344/408), elaborados em inglês e em espanhol, sem versão traduzida. De todo modo, a existência dos contratos pouco ou nada contribui para a validação dos gastos lançados em conta de despesa.

Novamente, a autuada insiste na afirmação de que, provadas as exportações, as comissões estariam automaticamente justificados e sua dedutibilidade deveria ser aceita. Assim, ainda uma vez, nega a prova.

Finalmente, volta a comprometer-se a juntar aos autos a totalidade das planilhas e demais documentos ainda não encontrados que confirmem a autenticidade das comissões e encargos, outra vez admitindo, implicitamente, que não comprovou os gastos de modo satisfatório.

Aplica-se ao caso, com as devidas adaptações, a decisão já trazida à colação pelo julgador singular, assim ementada (Acórdão nº 103-04.182/82):

“COMISSÕES NAS EXPORTAÇÕES – A dedutibilidade das comissões de agente, nas exportações, requer a comprovação de que houve intermediação nos

negócios; não basta a alegação de utilização de rede de distribuidores relacionada pela controladora para justificar pagamento a esta.”

Em conclusão, a glosa das despesas deve ser mantida.

Uma vez mantidas as três infrações, torna-se desnecessário trazer à baila a glosa da compensação de prejuízos, porque mera decorrência.

Assim como são decorrentes, também, os Autos de Infração da Contribuição Social, do PIS e da COFINS, os quais, por extensão, também se mantêm.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É o meu voto.

Brasília (DF), em 15 de março de 2000


CELSON ALVES FEITOSA

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 17 MAI 2000


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 19 MAI 2000


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL