



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10768.035.120/93-18  
Recurso n.º : 116.677 – “EX OFFICIO” E VOLUNTÁRIO  
Matéria: : I. R. P. J. e OUTROS – Exercícios de 1991 e 1992  
Recorrentes : D. R. J. – NO RIO DE JANEIRO - RJ e BRASVIT COM. IMP. E  
EXP. LTDA.  
Sessão de : 09 de novembro de 1999  
Acórdão n.º : 101-92.879

IRPJ – RECURSO DE OFÍCIO. Nega-se provimento ao recurso necessário quando analisadas, com proficiência, as provas trazidas para os autos e, de resto, corretamente interpretadas as regras jurídicas aplicáveis à espécie.

DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE. Comprovada a efetiva realização dos gastos, sua necessidade, usualidade e normalidade, os mesmos são dedutíveis como despesas operacionais.

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS. INCIDÊNCIA DA MULTA, ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS. – Reconhecimento de receita em exercício posterior ao de competência, sem a devida correção dos efeitos nocivos da desvalorização da moeda pela atualização monetária do principal, implica postergação do pagamento do imposto. A exigência de eventual diferença de imposto, promovida por iniciativa do fisco, está sujeita à multa de lançamento de ofício e juros moratórios.

Recurso voluntário conhecido e provido, em parte. Recurso de Ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela D. R. J. NO RIO DE JANEIRO e BRASVIT COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA..

Processo n.º :10768.035120/93-18

Acórdão n.º :101-92.879

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento, em parte, ao recurso voluntário interposto, nos termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente Julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUL 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.

Processo n.º : 10768.035120/93-18

Acórdão n.º : 101-92.879

Recurso nr. : 116.677

Recorrente : DRJ NO RIO DE JANEIRO – RJ e BRASVIT – COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA..

## RELATÓRIO

O titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ, com fundamento no artigo 34 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 1993, recorre a este Conselho por haver exonerado o sujeito passivo de crédito tributário conforme decisão de fls. 804/813, assim ementada:

“IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA

OMISSÃO DE RECEITAS – DIFERENÇA DE ESTOQUES – Incabível lançamento resultante de diferença entre o total de aquisições em kg e total de vendas em litros.

SUPERAVALIAÇÃO DE COMPRAS – Comprovadas as alegações do contribuinte, deve ser cancelado o lançamento.

CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS – COMPROVAÇÃO INIDÔNEA – Verificado que o contribuinte, através da utilização de documentação inidônea e inserção de elementos inexatos na escrituração, logrou obter a redução do *quantum debeat*, é correto o lançamento. Comprovado o evidente intuito de fraude, cabe multa majorada.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE – Como a declaração do exercício seguinte foi entregue fora do prazo, após o encerramento da fiscalização, a subavaliação apurada no balanço de encerramento tem reflexos no resultado do próprio exercício.

CUSTOS OU DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS – A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental hábil e idônea das respectivas operações e da necessidade às atividades da empresa.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS – Não comprovada a necessidade do pagamento de juros, o mesmo constitui mera liberalidade, sendo, portanto, indedutível.

Processo n.º :10768.035120/93-18

Acórdão n.º :101-92.879

ADIÇÕES AO LUCRO REAL – MULTA INDEDUTÍVEL – Multas pagas não compõem o elenco de despesas normais à empresa, sendo, portanto, indedutíveis.

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS – Configurada postergação do pagamento de imposto, cabe ao Fisco a recompor o lucro real dos dois períodos e lançar o imposto que deixou de ser pago em razão de tal postergação, acrescido da multa de lançamento de ofício e dos encargos legais cabíveis.

RETROATIVIDADE BENIGNA – REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A lei nova aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgados, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Incidência do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, por força do disposto no artigo 106, inciso II, letra c, do Código Tributário Nacional e no Ato Declaratório (Normativo) SRF/COSIT nº 01, de 07-01-97.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”

Concordando em parte com o que restou mantido da exigência tributária, o sujeito passivo requereu parcelamento do débito que entendeu devido, e ingressou com recurso voluntário para esta Segunda Instância Administrativa, conforme petição de fls. 821 a 831, sustentando, em síntese:

- a) relativamente às penalidades aplicadas, contemplando situações que implicaram incidência de multas por infrações simples e qualificadas, sustenta que com o advento do artigo 59 da Lei nº 8.383, de 1991, os encargos previstos no artigo 985 do Regulamento então em vigor, estavam limitados a 20%, assim como os juros moratórios não poderiam ultrapassar a 1% ao mês;
- b) a redução determinada através da decisão recorrida, por força do disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se, também, ao débito cujo parcelamento foi requerido;
- c) o registro da correção monetária do capital, segundo regras jurídicas insertas no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, deveria ser efetuado em conta específica de reserva;
- d) tendo registrado o valor do próprio capital mais a correção monetária em conta de reserva, o lucro real restou reduzido na mesma magnitude, fato posteriormente observado e corrigido, no

Processo n.º :10768.035120/93-18  
Acórdão n.º :101-92.879

- próprio mês de dezembro de 1990, com a completa regularização ocorrendo no mês de janeiro de 1991;
- e) as despesas de viagens, realizadas por administradores que exercem suas atividades diretamente vinculadas à assessoria legal e técnica de comércio exterior, são dedutíveis por necessárias;
  - f) os serviços de transportes custeados em favor de pessoa com a qual a recorrente mantém contrato de representação, também devem ter seus valores admitidos como despesas;
  - g) incorreu a alegada liberalidade no pagamento de juros, mas sim o resgate de uma obrigação assumida;
  - h) a obrigatoriedade do pagamento de multa contratual se verificou em dezembro de 1991, e sua apropriação está conforme com a legislação comercial e fiscal, na estrita observância do regime de competência, confirmado pela orientação traçada através do Parecer Normativo n.º 66, de 1976;
  - i) a recorrente reconhece haver ocorrido postergação do pagamento do tributo, insurge-se, todavia, contra a cobrança de outros encargos que não os juros moratórios pelo atraso no recolhimento do tributo.

É o relatório. 

Processo n.º : 10768.035120/93-18

Acórdão n.º : 101-92.879

## VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

Os recursos preenchem as condições para sua admissibilidade. Deles tomo conhecimento.

Através do “TERMO DE VERIFICAÇÃO DA ESCRITA FISCAL” de fls. 65, restou consignado que a recorrente deveria apresentar a documentação capaz de comprovar o lançamento efetuado:

“.b – em 12.90, fls. 612 do L. Diário n° 15, MERC. REVENDIDAS, no valor de \$ 20.000.000,00 (obs. créd. É em REC. DIFERIDAS).”

Em resposta (fls. 79/80), a recorrente declarou:

“Para atendimento em tempo hábil dos recolhimentos do IRPJ, foi elaborado um Balanço Preliminar em 31.12.80. Quando da versão final do Balanço Patrimonial de dez./90, constatou-se que a conta Capital Social, apresentava valor superior ao Capital Social registrado no montante de CR\$ 20.000.000,00 provocado por erro da CM do capital que agregou a conta de Reserva de CM do Capital, o montante do próprio capital.....

.....  
Para regularização do saldo da conta de reserva de Correção Monetária do capital, procedemos lançamento extra-contábil de ajuste.”

As Declarações de Rendimentos juntadas por cópias às fls. 621/628 registra Capital de CR\$ 20.000.000,00 e Reserva de Capital de CR\$ 169.024.817,00.

A Fiscalização não contesta, ao revés confirma, tratar-se de lançamento de ajuste que envolveu as conta: “Reserva de Correção Monetária do Capital Social”, “Resultado de Correção Monetária”, “Receitas de Vendas de Mercadorias” e “Receitas Diferidas”, fls. 02 o Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal.

Processo n.º : 10768.035120/93-18

Acórdão n.º : 101-92.879

O fundamento da glosa está centrado no argumento posto no sentido de que a recorrente:

“... não fundamentou o fato do ajuste ter sido em conta de Custo de Mercadoria, reduzindo indevidamente o “Lucro tributável” com a anulação de Receita de Vendas.”

É certo que ocorreu, de fato, majoração do custo das mercadorias vendidas, em razão de o ajuste ter sido promovido envolvendo referida conta e a de “Receitas Diferidas”. Só que, conforme sustentado pela recorrente, a regularização desse segundo equívoco ocorreu com a escrituração do movimento verificado no mês de janeiro de 1991, fato não contestado tanto pela Fiscalização quanto pela autoridade julgadora singular.

Portanto, se diferença de imposto existiu, o lançamento tributário deveria ser promovido tendo por base a regra jurídica que prescreve observância do período de competência para escrituração de receitas, rendimentos, despesas, custos etc..

Vale dizer, o caso concreto diz respeito a postergação do pagamento do tributo, se verificado que haveria diferença de imposto ou atualização monetária.

No particular, a decisão recorrida merece reforma.

A glosa dos gastos suportados está fundamentada no fato de que não teria restado comprovado a necessidade das despesas para que pudesse ser admitida sua dedução. Em consequência, o dispêndio realizado com viagens foi considerado de natureza particular.

Ainda por falta de apresentação da documentação comprobatória, foi mantida a exigência tributária por parte da autoridade julgadora monocrática.

Em seu recurso para este Conselho a contribuinte mantém a mesma linha de argumentação, sem contudo produzir a prova de que os gastos suportados o foram em viagens realizadas no interesse do empreendimento.

Processo n.º :10768.035120/93-18

Acórdão n.º :101-92.879

A legislação de regência impõe, para dedutibilidade de dispêndios realizados pela pessoa jurídica, a título de despesas operacionais, que sejam satisfeitas as condições de necessidade, normalidade e usualidade.

Não basta comprovar que os gastos foram suportados, há, ainda, que serem satisfeitas a demais condições estabelecidas pela legislação de regência.

Os gastos suportados com o fretamento de táxi aéreo foram glosados em razão de que:

“Apesar de intimada, a fiscalizada não apresentou qualquer elemento comprobatório para a necessidade dos gastos efetuados, ou prova cabal de que as viagens seriam em benefício da empresa.”

Em sua impugnação a contribuinte sustenta tratar-se de despesa com transporte, serviço prestado em favor de terceiro, representante por ela credenciado, cuja autorização estaria prevista na cláusula 2.2.1 do contrato firmado entre as partes.

O mencionado “Instrumento Particular de Contrato de Representação Comercial”, firmado entre a recorrente – “Representada” e “Fazenda Santa Edwiges Ltda.” – Representante, prevê textualmente:

“2.2 Correrão por conta exclusiva do REPRESENTANTE todas e quaisquer despesas por ele incorridas na condução de suas atividades, inclusive, mas não limitadas a, despesas de representação junto a clientes, telefone, telex, telegramas, postagem, frete, seguro, impressão de papeis, brindes, gratificações, refeições, transporte aéreo ou rodoviário, hospedagem, e quaisquer outras.

2.2.1 A REPRESENTADA poderá eventualmente, a seu exclusivo critério, custear despesa da REPRESENTANTE, relacionadas com a promoção dos seus interesses comerciais, estando neste caso autorizada neste ato, a debitar a importância em questão, na data que ocorreu a despesa, abatendo-a posteriormente, devidamente atualizada, no primeiro pagamento a ser efetuado ao REPRESENTANTE.”

Processo n.º : 10768.035120/93-18  
Acórdão n.º : 101-92.879

Como se constata, qualquer pagamento efetuado pela recorrente, por força do contrato celebrado, corresponde, na essência, a um adiantamento de recursos ao “Representante”, não constituindo, portanto, despesa da “Representada”, a menos que ficasse provado haver sido pago, a título de comissão de representação comercial, apenas a diferença entre o valor devido e aquele que corresponda aos pagamentos realizados antecipadamente em consequência da autorização contida na cláusula retro.

Vale dizer, os adiantamentos efetuados pela recorrente a seu Representante Comercial, identificados como desembolsos realizados para pagamento de despesas deste último, devem necessariamente ser registrados em conta do Ativo, vez que correspondem a créditos que a recorrente tem o direito de recebê-los por ocasião do acerto da comissão devida em razão do contrato de representação firmado entre as partes.

A apropriação, como despesa, tanto do valor das comissões, quanto dos gastos suportados por conta e ordem do “Representante”, implica dedução em duplicidade destes últimos, o que leva, inegavelmente, a uma indevida redução do resultado do exercício.

A decisão recorrida, quanto a este item, não merece reforma.

Segundo o que consta do “TERMO DE VERIFICAÇÃO E DE ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL”, a recorrente teria praticado liberalidade quando pagou juros à empresa IHARABRAS, vez que as dívidas foram liquidadas antes das datas fixadas para vencimento das obrigações.

Com razão a recorrente quando sustenta tratar-se, na verdade, da variação cambial ocorrida entre a data das aquisições dos produtos e a data de liquidação das obrigações.

Processo n.º : 10768.035120/93-18  
Acórdão n.º : 101-92.879

Os documentos de fls. 840/857 comprovam a realização do negócio jurídico nas condições por ela explicitadas, dando legitimidade aos gastos que foram apropriados como custos ou despesas operacionais.

De conseqüência, merece reforma, no particular, a decisão recorrida.

Em sua impugnação a contribuinte sustentou:

“49. Destaque-se desde logo, que não se argüi no caso a indedutibilidade da glosa, mas sim, o fato de que a competência para reconhecer da despesa estaria infringida em razão da antecipação do gasto com relação ao exercício no qual deveria ser validamente considerado.”

Atendendo tão somente ao argumento de que teria havido erro na indicação do valor glosado, a autoridade julgadora monocrática inadmitiu a tese de que o fundamento da glosa teria sido a inobservância do período de competência, mantendo a exigência por entender que se trata, no caso, da indedutibilidade do gasto como despesas operacional.

O fundamento da glosa restou claro com a descrição feita pela autoridade lançadora (fls. 22/23):

“(1.) MULTAS – Caracterizada pelo lançamento indevido de multa contratual neste exercício, antecipando o fato gerador da obrigação da pessoa jurídica fiscalizada. A empresa, teve multa contratual decorrente de inadimplemento de cláusula que a obrigava a vender certa quantidade de mercadorias para a FAE – MINIST. DE EDUCAÇÃO, conforme contrato assinado em 30.10.91.

.....  
A cláusula Segunda do contrato, trata do prazo que seria de 90 dias. Logo o vencimento do mesmo seria em 1992, e não há o que ser dedutível como multa, em 1991, o valor lançado.”

Como resta evidenciado, a Fiscalização sequer questionou a natureza jurídica da obrigação e sua dedutibilidade como despesa operacional. A glosa, na

Processo n.º :10768.035120/93-18

Acórdão n.º :101-92.879

essência, ocorreu em razão de ter sido promovido, segundo registrado pelo próprio autuante, a antecipação na apropriação da despesa, sem que fosse observado o princípio da competência.

A questão fica mais evidenciada quando se tem presente a descrição constante da peça básica (fls. 15):

“Glosa de despesa de multa contratual decorrente de lançamento indevido neste exercício, antecipando o fato gerador da obrigação de pagamento pela pessoa jurídica, pois o vencimento é do exercício seguinte conforme consta do item II (1) do Termo de Verificação lavrado nesta data...”.

A antecipação de custo ou despesa caracteriza postergação do pagamento do tributo, matéria que está sujeita a disciplina própria, cabendo o lançamento observar as regras jurídicas que tratam do assunto. Por outro lado, inadmissível a manutenção da exigência por outro fundamento jurídico que não aquele invocado no lançamento tributário efetuado.

A decisão recorrida, quanto a este item, não pode prosperar.

A recorrente, desde a fase impugnativa, se insurge tão somente quanto à aplicação de quaisquer outros encargos, no caso da postergação do pagamento do tributo, que não aqueles equivalentes a juros moratórios.

Ocorre que o mandamento jurídico introduzido pelo Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, deixa claro que ocorrendo postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao que seria devido, por inobservância do período de competência, na escrituração de receitas, tal fato constitui fundamento para lançamento e exigência do imposto ou sua eventual diferença, além da atualização monetária ou multa.

Tal entendimento se acha sedimentado através de farta jurisprudência deste Colegiado, cabendo aqui transferir, dentre outras, a ementa do Acórdão n.º 101-75.111, de 1984:

Processo n.º :10768.035120/93-18

Acórdão n.º :101-92.879

“CORREÇÃO MONETÁRIA E MULTA – Sendo o valor corrigido a nova tradução monetária do débito não pago na época própria, a parcela correspondente à atualização tem a mesma natureza jurídica da obrigação que corresponde; desta forma, o pagamento espontâneo do imposto fora do prazo legal sem atualização do seu valor enseja o lançamento de ofício para cobrança da diferença de tributo pela correção monetária. A multa de lançamento de ofício incidente sobre a parcela de correção monetária do imposto, ou diferença de imposto, é devido quando a iniciativa para lançamento e cobrança couber ao fisco.”

Deve ser mantida, nesta parte, a decisão recorrida.

Por último deve ser apreciado o Recurso de Ofício interposto pela autoridade julgadora de primeiro grau.

O Recurso *ex officio* preenche as condições de admissibilidade, eis que foi o mesmo interposto pela Autoridade Julgadora singular com respaldo no Artigo 34, do Decreto n.º 70.235/72, combinado com as alterações da Lei n.º 8.748/93, por haver sido exonerado o Sujeito Passivo de Crédito Tributário, cujo valor ultrapassa o limite fixado pela citada norma legal.

Também se constata, do relato, que decisão prolatada pela Autoridade Julgadora monocrática, na parte que exonerou o sujeito passivo da referida parcela do crédito tributário, se processou com estrita observância dos dispositivos legais aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, tendo a R. Autoridade se atido, também, às provas carreadas aos Autos.

Com vistas a proporcionar aos demais Conselheiros o conhecimento de tudo quanto restou decidido pela autoridade julgadora singular, peço vênias para aqui reproduzir os fundamentos lançados no ato decisório, por traduzirem fielmente o entendimento assente neste Colegiado:

“1 – Omissão de receitas – diferença de estoque

A autuação não pode prosperar, pois a fiscalização comparou o peso líquido, em kg, como a quantidade, em litros, considerando haver

Processo n.º : 10768.035120/93-18

Acórdão n.º : 101-92.879

identidade das unidades, esquecendo-se que a relação entre massa e volume é definida como massa específica ou densidade, e varia e acordo com a substância. O valor lançado resultou da diferença entre o total das aquisições em kg e o total das vendas em litros, levantados através da ficha de controle de estoque de fls. 143/144, multiplicada pelo custo unitário. Na demonstração do valor lançado, às fl. 34, as unidades estão rasuradas.

O valor deste item deve ser, então excluído do lançamento.

.....  
10 – Adições não computadas na apuração do lucro real – multa indedutível

Ao contrário do alegado, o motivo da glosa foi a indedutibilidade da multa, como o próprio título define e, também, o quadro resumo de fls. 40, e não a competência para conhecer da despesa. A glosa ocorreu no exercício em que foi lançada a despesa, não se tratando de caso de postergação.

Multas pagas não compõem o elenco de despesas normais à empresa, sendo, portanto, indedutíveis. Deste modo a ação fiscal não merece censura, exceto quanto ao valor que, conforme fls. 189, deve ser retificado para CR\$ 461.658.187..

.....  
A lei nova aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgados, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Assim, face à incidência do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, por força do disposto no artigo 106, inciso II, letra c, do Código Tributário Nacional e no Ato Declaratório (Normativo) SRF/COSIT n.º 01, de 07-01-97, as multas de ofício de 100% e 300% devem ser reduzidas para 75% e 150%, respectivamente.

#### MULTA POR ATRASO

A multa por atraso na entrega da declaração de IRPJ – ex. 92 é indevida, uma vez que a declaração foi entregue, conforme recibo de fls. 614, dentro do prazo, prorrogado pela Port. MEFP 362, de 29.04.92.

#### JUROS DE MORA

Os juros de mora foram calculados de acordo com a legislação vigente, citada no auto de infração. Entretanto, face ao disposto na IN 32/97, deve ser excluída parcela de juros de mora – TRD, no período entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991.”

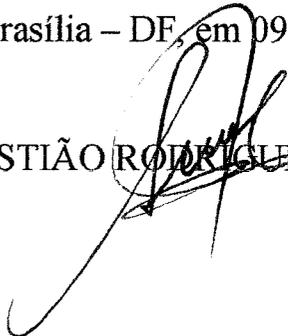
Tendo em vista que a R. Autoridade *a quo* se ateu às provas dos Autos e deu correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às matérias submetidas à sua apreciação, relativamente ao crédito tributário que exonerou, entendo que deva ser negado Provimento ao Recurso de Ofício.

Processo n.º : 10768.035120/93-18

Acórdão n.º : 101-92.879

Voto, pois, no sentido de que seja dado provimento, em parte, ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para excluir da tributação as parcelas de CR\$ 481.658.187,00 e CR\$ 45.018.960,00, nos exercícios de 1991 e 1992, respectivamente; bem como negar provimento ao recurso de ofício.

Brasília – DF, em 09 de novembro de 1999.

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR.

Processo n.º : 10768.035120/93-18  
Acórdão n.º : 101-92.879

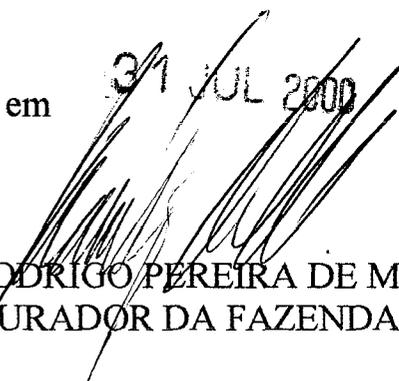
## INTIMAÇÃO

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 13 JUL 2000

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Ciente em

31 JUL 2000  
  
RODRIGO PEREIRA DE MELLO  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL