



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

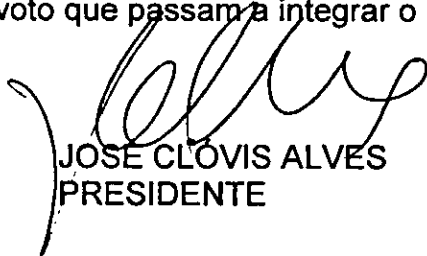
Processo nº : 10830.000538/2003-56
Recurso nº : 134172
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex.(s): 1995 a 1997
Recorrente : RHODIACO INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA
Recorrida : DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 14 DE MAIO DE 2003
Acórdão : 107-07.138

IRPJ – GLOSA DE DESPESAS – ONUS DA PROVA - -INVERSÃO - OFENSA AO ART. 142 DO CTN – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Tendo o contribuinte, diante da singela intimação fiscal que recebera, justificado as despesas de natureza normal e usual que contraiu mediante a apresentação de notas fiscais, contratos e demais documentos, era dever da fiscalização, caso entendesse que a efetividade dos serviços ainda não se achava devidamente demonstrada, de aprofundar seus trabalhos de sorte a efetivamente infirmar a sua dedutibilidade, mormente tendo sido provado nos autos a circunstância de que a recorrente era locatária em empreendimento industrial de propriedade de uma das sócias e que, portanto, era absolutamente razoável a circunstância de que os dispêndios que tinha foram derivados das utilidades de que usufruía, bem como dos demais serviços prestados pelas demais sócias.

IRF e CS - DECORRÊNCIA – Dada a íntima relação de causa e efeito, aos lançamentos ditos decorrentes, porque derivados do auto de infração de IRPJ, deve se dado solução idêntica à proferida no processo matriz.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RHODIACO INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA.

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


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2003

Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

Participaram, ainda, do presente julgamento, os conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e RONALDO CAMPOS E SILVA (PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL).



Processo n.º : 10830.000538/2003-56

Acórdão n.º : 107-07.138

Recurso n.º : 134172

Recorrente : RHODIACO INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA

RELATÓRIO

A recorrente, em razão da ação da fiscalização, teve contra si lavrados autos de infração de IRPJ, IRF e CS (fls. 2 a 31).

Consta do lançamento de IRPJ, como razões da autuação, o seguinte:

"001 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Glosa de despesas operacionais contabilizadas a título de "SERVIÇOS DE ASSESSORIA E INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS" pagas à empresa interligada RHODIA STER FIBRAS LTDA., com apropriação mensal, sem a identificação das causas que deram origem ao rendimento pago, tampouco restou comprovada a efetividade da prestação dos serviços....

(...)

Enquadramento Legal

Arts. 195, inciso I, 197 e § único, 242, 243 e 247, do RIR/94.,

002 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS

GLOSA ACRÉSCIMO DE PREÇO PAGO COMO COMISSÃO À AMOCO/SERVIÇOS DE PESQUISAS

Glosa de despesas operacionais contabilizadas a título de "COMISSÕES SOBRE VENDAS" pagas à quotista AMOCO DO BRASIL LTDA., relativamente às vendas de PTA (Ácido Tereftálico Purificado efetuadas a pequenos adquirentes, denominados "CLIENTES BAIXO VOLUME", com majoração no preço, comparativamente à tabela RHODIACO. Os valores das glosas correspondem à diferença entre o valor pago e o valor efetivamente resultante da aplicação do percentual de comissão de 2,5% (dois e meio por cento) sobre as vendas líquidas de tributos. Tudo de conformidade com o termo de VERIFICAÇÃO Fiscal e da planilha demonstrativa das bases de cálculo que passa a integrar o presente auto de infração. Glosa de despesas operacionais contabilizadas a título de "SERVIÇOS DE PESQUISAS" e pago à empresa mãe RHODIA S.ª DIREÇÃO QUÍMICA, tidos como serviços de pesquisas feitos pelo Centro de Pesquisa sem a devida comprovação da efetividade de sua prestação, limitando-se a fiscalizada a declinar em algumas das NOTAS FISCAIS FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, quantidade de horas supostamente aplicadas.

(...)

Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

Enquadramento Legal

Arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 242, 243, 247 do RIR/94.;

003 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS GLOSA DE DESPESAS

Glosa de despesas operacionais contabilizadas a título de “TAXA DE ADMINISTRAÇÃO”, com apropriação mensal em favor da empresa mãe e controladora “RHODIA S.A. DIREÇÃO QUÍMICA, pelo fato de tais despesas não atenderem os requisitos legais de usualidade e normalidade, por não haver sido comprovada a sua efetiva prestação, assim como por não possuírem uma base sólida de mensuração. A falta de tais requisitos as tornam não necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, razão pela qual não podem se deduzidas do lucro líquido, para apuração do lucro real.

(...)

Enquadramento Legal

Arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 242, 243, 247, do RIR/94.

Não se conformando com os autos de infração, às fls 458 a contribuinte os impugnou, sendo certo que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas – SP, conforme DECISÃO DRJ/CPS Nº 001168, de 31 de agosto de 2001, de fls. 674 a 703, cujas ementas a seguir se transcreverão, deu provimento parcial ao pleito formulado:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1994, 1995, 1996, 1997

Ementa: Nulidade. Local da Verificação da Falta.

É determinação legal que a lavratura do auto de infração se faça no local de verificação da falta, o que não significa no local em que foi praticada a infração e, sim, onde esta constatada, não havendo qualquer impedimento de que isto ocorra dentro da própria repartição, uma vez presentes os elementos necessários para fundamentar a autuação e que seja regularmente notificado o sujeito passivo. Tal fato não configura hipótese de nulidade prevista no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

(...)

Ementa: Nulidade. Coisa Julgada Administrativa

Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

A presente exigência decorre de novos fatos apurados pela fiscalização, relacionados a outros períodos de apuração, tratando-se de matéria eminentemente de caráter probatório, não sendo decorrente de coisa julgada administrativa.

(...)

Ementa: Custos e Despesas Operacionais: Requisitos de Dedutibilidade.

Dados os pressupostos de dedutibilidade das despesas operacionais não compete ao Fisco qualquer ingerência sobre a atividade empresarial da contribuinte, principalmente no que se refere à terceirização de suas atividades. No entanto, este fato não a desonera da observância dos requisitos legais na escrituração de despesas operacionais.

(...)

Ementa: Custos e Despesas Operacionais. Prestação de Serviços. Prova.

A simples apresentação de contrato de prestação de serviços apenas demonstra a intenção ou vontade das partes, não sendo prova suficiente e inequívoca da execução dos serviços previstos, no sentido de comprovar as despesas apropriadas contabilmente.

(...)

Ementa: Custos e Despesas Operacionais. Necessidade.

Afasta-se a glosa de despesas com comissão por não estar regularmente caracterizado nos autos que os pagamentos constituíram mera liberalidade da autuada.

(...)

Ementa: Custos e Despesas Operacionais. Comprovação.

Em face da discriminação dos projetos de pesquisas desenvolvidos no centro de pesquisas em favor da autuada e das correspondentes horas despendidas que teriam dado origem à emissão das notas fiscais e à escrituração das despesas na tomadora dos serviços, consideram-se comprovadas as despesas com serviços de pesquisas, não prevalecendo a glosa em pauta.

(...)

Ementa: Retroatividade Benigna. Inaplicabilidade.

Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

O princípio da retroatividade benigna, expresso no art. 106, inciso II do Código Tributário Nacional – CTN, somente se aplica à legislação tributária penal. O art. 739 do RIR, de 1994, define hipótese de incidência tributária, cuja formalização obedece aos ditames do art. 144 do CTN.

(...)

Ementa: Lavrado o auto principal, devem também ser lavrados os autos reflexos, seguindo estes a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.”

A impugnante, em face da decisão proferida pela DRJ em Campinas, irresignada, dela recorreu, sustentando, em síntese:

- (i) Que quando a Rhodiaco questionou a circunstância de os autos de infração terem sido lavrados à distância, nem por isso no fundo buscou questionar a sua validade jurídica extrínseca, ou mais precisamente erro de forma, para assim eventualmente invocar hipótese de nulidade como pretendeu a r. decisão monocrática;
- (ii) Que o que a Rhodiaco queria, seguramente, era a priori demonstrar que a lavratura do auto de infração à distância, e ademais de forma açodada, acabou por comprometer profundamente, dentro do princípio da busca da verdade material que deve cercar os lançamentos de ofício, as conclusões lançadas no malsinado Termo de Verificação Fiscal;
- (iii) Que o fato de a r. decisão monocrática ter admitido explícita e enfaticamente a improcedência de pelo menos duas das quatro glosas, mais se convence ainda a Rhodiaco nesta oportunidade de que faltou maior aprofundamento à ação fiscal, constituindo-se créditos tributários verdadeiramente mal conformados em sua integridade;
- (iv) Que remanesce em sua plenitude, portanto, a assertiva da Rhodiaco de que o açodamento na busca das conclusões para a sustentação do lançamento, haja vista que entre o Termo de 22 de julho de 1999 (único em que foi instada a apresentar documentação hábil e idônea para comprovar as operações ou as causas que deram origem às remunerações) e a data da lavratura do auto de infração – 19 de agosto de 1999 – medearam menos de trinta dias, circunstância que indica que a fiscalização, efetivamente à distância, não buscou perquirir diretamente no estabelecimento autuado maiores elementos após a coleta das informações solicitadas no mesmo;
- (v) Que a fiscalização, ao proceder a glosa de todos os encargos dados como suportados no Contrato de Prestação de Serviços e Fornecimento de Utilidades para a Fábrica, sustentada na circunstância de que a Rhodiaco tem seu estabelecimento industrial localizado dentro de área maior de propriedade da Rhodia, e ali figura como condômina, tanto para a fruição de

Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

mão-de-obra contratada pela prestadora do serviço, ignorou totalmente que esta pudesse ter gastos normais e usuais para a produção de seus produtos, tais como os discriminados nos contratos;

- (vi) Que, a partir do Termo de Verificação suportador do lançamento, a glosa das "DESPESAS ADMINISTRATIVAS E/OU TAXA DE ADMINISTRAÇÃO" foi a consequência de a fiscalização entender que os pertinentes encargos não atenderiam os requisitos de usualidade e normalidade", assim como não possuiriam "base sólida de mensuração de sorte a tornarem-se "não necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora";
- (vii) Que, de outra parte, a glosa do "PAGAMENTO DE SERVIÇOS DE ASSESSORIA E INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS" foi a consequência de a Fiscalização entender que não se esclareceram "as causas que lhes deram origem";
- (viii) Que a r. decisão monocrática, a troco de sustentar a tese da dedutibilidade da despesa frente aos caracteres de usualidade e normalidade, insiste, para fundamentar a glosa, que o sujeito passivo não estaria desobrigado "de manter registros contábeis e documentação hábil, capazes de comprovar a efetiva prestação dos serviços e, conseqüentemente, a normalidade e a usualidade de cada gasto concretamente realizado";
- (ix) Que a Rhodiaco, como já se asseverou e se documentou desde o início do processo, e que agora documentalmente novamente se comprova, ocupa unidade e espaço sediado dentro de parte do complexo industrial da Rhodia no Município de Paulínia e, por tal circunstância dentro do grupo empresarial a que se agrega, seguramente tem o direito de se valer, e por isso mesmo tem a necessidade de pagar, certas utilidades e serviços postos à disposição por sua controladora e consorciada, para que possa operar a sua unidade fabril;
- (x) Que, conseqüentemente, os gastos contratualmente assumidos não são desnecessários e não refogem aos "requisitos de usualidade e normalidade", sendo certo que estes estão pormenorizadamente descritos na planilhas que anexou por ocasião da sua defesa inaugural e que não restaram inequivocadamente contraditados;
- (xi) Que, na espécie, cai como uma luva o disposto no artigo 845, § 1º do RIR/94 para livrar a Rhodiaco da indigitada glosa, tudo em face dos documentos que carrou à impugnação vestibular;
- (xii) Que, em relação a glosa dos "PAGAMENTOS DE SERVIÇOS DE ASSESSORIA E INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS", haver-se-á de se ter como improcedente a r. decisão monocrática quando entende que a "simples apresentação de contrato de prestação de serviços apenas demonstra a intenção ou vontade das partes", de tal sorte que não seria prova suficiente e inequívoca da execução dos serviços prestados" na medida em que esta, seguramente, não foi a tônica embasadora do lançamento, que se baseou na

Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

circunstância de que a Rhodiaco não teria esclarecido “as causas que lhes deram origem”; e

- (xiii) Que, por fim, seria inaplicável, no lançamento, o cômputo de juros com base na Taxa Selic.

Às fls. 759 a 763, a recorrente arrolou bens de seu ativo imobilizado no valor do crédito tributário que remanesceu, tendo a DRJ Campinas, conforme despacho de fls. 800, encaminhado o processo a este Colegiado.

É o relatório.



Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

VOTO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Trata-se, como visto, de lançamentos derivados de glosa de despesas relativas a pagamentos feitos pela recorrente a suas controladoras Rhodia S.A, Rhodia Ster e Amoco, que foram agrupadas em quatro blocos, assim tituladas:

1. DESPESAS ADMINISTRATIVAS E/OU TAXA DE ADMINISTRAÇÃO;
2. DESPESAS DE COMISSÕES EXCEDENTES A 2,5% "PLUS" NO PREÇO DE VENDA DO PTA A CLIENTES "BAIXO VOLUME",
3. PAGAMENTOS DE SERVIÇOS DE ASSESSORIA E INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS, SEM A COMPROVAÇÃO DA CAUSA QUE LHE DERAM ORIGEM; e
4. PAGAMENTOS DE SERVIÇOS DE PESQUISA, SEM A COMPROVAÇÃO DA SUA EFETIVA PRESTAÇÃO.

A DRJ, apreciando o feito, deu provimento parcial à impugnação, restabelecendo a dedutibilidade das despesas com comissões e das despesas com serviços de pesquisa.

Da decisão proferida, relativamente ao item glosa de despesas de comissões, não obstante a autoridade julgadora monocrática ter aventado que os pagamentos – considerando-se justamente o fato de a tecnologia de produção pertencer à representante, não lhe garantiria um certo favorecimento nas condições de sua comercialização, permitindo-lhe ficar com o valor do preço excedente ao fixado na tabela do fabricante -, poderiam ter sido efetuados como mera liberalidade, entendeu que outra deveria ter sido a fundamentação da exigência, dado que os fatos, a seu ver, deveriam ter sido capitulados no art. 432, VII do RIR/94 (fls. 692). Relativamente a glosa das despesas com serviços de pesquisa, a autoridade julgadora, verificando,

Processo n.º : 10830.000538/2003-56

Acórdão n.º : 107-07.138

que, “na impugnação, foram carreados para os autos os relatórios de faturamento de pesquisas relativos a alguns períodos de apuração, nos quais foi possível identificar os projetos desenvolvidos no centro de pesquisas, em favor especificamente da empresa autuada e as horas correspondentes que teriam levado à determinação das despesas contabilmente escrituradas-, considerou como comprovadas a totalidade das despesas na recorrente.

Pois bem, feitas essas considerações, cumpre, pois, analisar a questão da manutenção, pela autoridade julgadora monocrática, das glosas das despesas rotuladas de “despesas administrativas e/ou taxa de administração” (grupo 1) pagas à controladora Rhodia S.A, e as despesas rotuladas de “serviços de assessoria e intermediação de negócios” (grupo 3), pagas à controladora Rhodia Ster, não sem antes, porém, fazermos uma pequena abordagem sobre a questão do ônus da prova, fundamental para o deslinde da matéria “sub judice”.

O Código Tributário Nacional, no art. 142, prescreve que compete, exclusivamente, à autoridade administrativa, a constituição do crédito tributário, descrevendo todos os elementos da hipótese de incidência, especialmente a matéria tributável e, conseqüentemente, os fundamentos legais que lhe dá suporte.

Dai porque, como é cediço e se encontra espraiado na legislação tributária, a regra é que o ônus da prova, ressalvada as hipóteses de presunções estabelecidas por lei, é da Fazenda Pública, o que seguramente é o caso dos autos.

Vale dizer, em matéria de despesas devidamente contabilizadas e suportadas em documentos idôneos e não sendo posto em causa a questão do pagamento, como é O CASO dos autos, cabe à Fazenda Pública a demonstração de que as despesas não seriam dedutíveis, seja porque realmente não seriam usuais ou necessárias à manutenção da atividade produtora, seja porque os documentos que as embasaram não seriam hábeis a comprovar a sua necessidade ou efetividade.

De qualquer sorte, repita-se, o ônus da prova é da Autoridade Administrativa.



Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

Ora, no caso dos autos, vê-se que a autoridade administrativa, relativamente às despesas administrativas e/ou taxa de administração, fazendo referência a um julgado proferido pela E. 8ª Câmara, Acórdão nº 108-03.816, que teria julgado a mesma matéria e mantido o lançamento, sem maiores considerações - senão a circunstancia, como registrou, de que os "referidos desenhos não atendem os requisitos de usabilidade e de normalidade, assim como não possuem base sólida de mensuração, o que os torna não necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (fls. 31) -, glosou a totalidade dos dispêndios havidos a esse título. Quanto às despesas de assessoria e de intermediação, apesar das explicações dadas pela recorrente às fls 54 e aos documentos acostados aos autos do processo, também sem maiores considerações glosou as despesas ao argumento de que esta não teria conseguido "esclarecer as causas que lhes deram origem"(fls. 35).

Ou seja, a autoridade administrativa, não obstante as explicações dadas pela recorrente, os contratos e demais documentos que davam conta de que a recorrente era, como de fato ainda o é, controlada pela empresas que lhes prestaram os serviços e que se encontra instalada no "site" da empresa mãe, Rhodia S.A. no Município de Paulínia, sem mais nenhuma intimação (alias, no que se refere às despesas pagas à Rhodia S.A., nenhuma intimação foi feita) simplesmente considerou que todas as despesas que assumira seriam indedutíveis.

A autoridade julgadora, embora reconhecendo que por se tratar de matéria eminentemente de caráter probatório e que, portanto, não haveria que se falar da aplicação do julgado já referido, proferido pela E. 8ª Câmara, após discorrer longa e acertadamente sobre a questão da dedutibilidade de despesas (confira-se, a propósito, fls. 682/683) e de ter textualmente reconhecido:

(i) Que "No caso tratado nestes autos, não poderia ser negada a dedutibilidade dos valores contabilizados como despesas de serviços de administração, de assessoria, de intermediação e de pesquisas, sob a alegação de serem desnecessárias, porque essas despesas denotam ser, por natureza, necessárias à atividade desenvolvida pela empresa (fls. 683)";

Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

(ii) Que isso ***“não a desobriga de manter registros contábeis e documentação hábil, capazes de comprovar a efetiva prestação dos serviços e, conseqüentemente, a normalidade e a usualidade de cada gasto concretamente realizado”(fls. 683); e***

(iii) De ter analisado o Contrato de Prestação de Serviços e Fornecimento de Utilidades para a Fábrica, assinado entre a recorrente e suas controladoras, bem como as notas fiscais e os relatórios mensais de despesas da recorrente e, também, os demonstrativos de “Rateios das Despesas Gerais – Usina”, discriminando os serviços e as empresas tomadoras (fls. 519, 522, 526, 528); “Acompanhamento Cobranças – Rhodiaco” em dólar mensal (fls. 520, 523, 525, 529);

Concluiu que:

“55. Analisando-se a documentação apresentada é de se registrar que a prova da efetividade da prestação dos serviços pela Rhodia S.A. não se encontra nos autos.

56. Contrariamente ao propugnado pela Impugnante, a simples apresentação de contrato de prestação de serviços apenas demonstra a intenção ou vontade das partes não sendo prova suficiente e inequívoca da execução dos serviços previstos, no sentido de comprovar as despesas apropriadas contabilmente”.

Por outro lado, no que diz respeito a glosa relativa aos “serviços de assessoria e intermediação de negócios”, pagas à empresa interligada Rhodia-Ster Fibras Ltda., a autoridade julgadora, apesar de ter admitido que, em face dos contratos apresentados, poder-se-ia admitir elucidada as causas que teriam dado origem aos rendimentos pagos, teria restado incomprovado a efetiva prestação dos serviços pactuados, daí porque a procedência do lançamento.

Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

Ora, do quanto até aqui exposto, verifica-se, a toda evidência, que, no decorrer no procedimento de fiscalização, houve absoluta inversão do ônus da prova, inversão esta sacramentada pela r.decisão monocrática.

Com efeito, a autoridade administrativa, mesmo a vista de documentos fiscais idôneos (notas fiscais de prestação de serviços) e de contratos que lhes davam suporte, sem mais nenhuma intimação, sem aprofundar os seus trabalhos, simplesmente glosou todas as despesas da recorrente havidas com as suas controladoras, alegando, sem comprovar, que as despesas não seriam dedutíveis. E mais, no que diz respeito as despesas com a sua empresa mãe, Rhodia S.A., sem uma intimação sequer, glosou a sua totalidade, mesmo diante das provas ofertadas ao longo da fiscalização e nos autos do processo e, ainda, do inequívoco fato de que a recorrente se encontrava, como de fato ainda se encontra, dentro de seu "site", sendo então perfeitamente razoável supor que usufruísse de utilidades existentes no complexo industrial de que fazia e ainda faz parte.

A autoridade julgadora, a seu turno, mesmo tendo diante de todos esses documentos e evidência da usualidade e normalidade de despesas da espécie, tanto que assim textualmente reconheceu, preferiu manter as glosas ao argumento de que os serviços não teriam sido efetivamente comprovados.

Neste passo, cumpre trazer a colação recente julgado proferido pela E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CSRF/01.03.972, que analisou questão semelhante ao dos presentes autos:

O tema é bastante conhecido pelas diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, que firmaram jurisprudência no sentido de que para que a despesa seja dedutível não basta comprovar que o serviço foi contratado e que houve o pagamento do preço, uma vez que a prestação relativa ao pagamento tem por contrapartida a efetiva prestação do serviço e não sua mera contratação.



Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

Ocorre que essa jurisprudência só tem reconhecido o direito de o Fisco indagar da efetiva prestação dos serviços nos casos em que a fiscalização reúne provas, ou mesmo indícios, de que os serviços não foram ou não poderiam ter sido prestados, ou nos casos em que a nota fiscal emitida pelo prestador do serviço não descreve com clareza e precisão o serviço prestado.

No caso dos autos, não trouxe a fiscalização qualquer elemento que pudesse colocar em dúvida a efetiva prestação dos serviços.

São conhecidos os procedimentos de diligência junto a supostos prestadores dos serviços em que a fiscalização constata, entre outras: 1. ausência de pessoal técnico qualificado para a execução do serviço; 2. preço incompatível com o serviço descrito na nota fiscal; 3. prestador do serviço é pessoa ligada ao tomador do serviço; 4. nota fiscal de prestação de serviços emitida em data próxima à do encerramento do período de apuração do resultado; 5. pagamento do serviço em dinheiro; 6. inexistência de fato do prestador do serviço no endereço indicado etc.

No presente caso, a acusação fiscal (Termo de Verificação de fl. 81) limita-se a afirmar que as notas fiscais relativas às despesas de Propaganda e de Consultoria Financeira não descrevem suficientemente os serviços executados.

Não entendo assim.

A uma porque, segundo pude depreender, foram glosadas todas as despesas com Propaganda e com Consultoria Financeira nos anos de 1991 e 1992, conforme relacionado às fls. 05 e 64.



Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

A duas porque a grande maioria das notas fiscais de serviços discriminam os serviços com o mínimo de informações necessárias para que o Fisco identifique a sua natureza e, em consequência, verifique se estão presentes os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade.

Algumas delas destacam o valor do imposto de renda devido na fonte. Há, inclusive, alguns DARF's comprovando o recolhimento do imposto retido pela empresa ora autuada (doc. de fls. 65 e 71).

Eis, a exemplo, a discriminação constante da primeira nota fiscal recusada pelo Fisco (fl. 6): "Despesas de filmagens incluindo locação de studio, direção, cachês, equipe técnica para cenas internas e externas para VT...30"

Frise-se que o agente fiscal não suscitou nenhuma dúvida quanto à dedutibilidade em si da despesa supra-transcrita, mas sim em relação à efetiva execução do serviço.

Ora, se o Fisco tem dúvida quanto à efetiva prestação do serviço discriminado em nota fiscal, deveria promover diligência junto ao prestador do serviço com vistas a identificar possíveis irregularidades e não simplesmente ignorar documento fiscal que, até prova em contrário, a ser produzida pela fiscalização, é idôneo.

Lembro que nesse mesmo sentido, esta Primeira Turma, no Acórdão nº CSRF/01-02.195, de 07/07/1997, considerou que a demonstração de que os serviços não foram prestados compete à fiscalização, conforme se infere da leitura de sua ementa:

"DESPESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Segundo as provas dos autos, demonstrado pelo



Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

Fisco a ausência do serviço, é de se considerar como inválidas as notas fiscais. Recurso provido."

Naquele caso, o agente fiscal produziu a prova necessária, senão vejamos o seguinte excerto o voto condutor do referido aresto:

"Se isso não bastasse, o Fisco realizou diligência (fls. 130 e 735) na Construtora Braz, visando reunir elementos que comprovassem a prestação dos serviços. Ao invés dos documentos probatórios, os fiscais autuantes apuraram diversas irregularidades: (grifei)

a) nota fiscal de fls. 154 (cópia às fls. 1074): no verso da original, consta a informação da Fiscalização Volante (fiscal SMMC 28255) atestando que a referida nota encontrava-se em branco em 26.03.85; no seu preenchimento, entretanto, foi posta a data de 28.02.85 (?);

b) nota fiscal de fls. 153 (cópia às fls. 1099): todo o preenchimento se deu através de papel carbono, exceto o campo destinado à data, com o que fica caracterizado indício de fraude;

c) e mais: foram encontradas diversas notas fiscais canceladas, blocos de notas fiscais antigos e sem utilização e situação omissão junto à DRF-BH."

Da análise da decisão proferida pela E. Câmara Superior e da questão "sub judice", guardadas as diferenças, vê-se que os trabalhos da fiscalização, tanto aqui quanto lá, foram idênticos, qual seja, limitaram-se a glosar despesas de serviços suportados em documentos fiscais idôneos (e, no caso destes autos, em contratos e demais documentos), sem nenhuma outra prova consistente.

E se mais não bastasse, a profusão de artigos indicados como vulnerados nos autos de infração e no termo de verificação fiscal, contraditórios entre si já que alguns dizem respeito a despesas indedutíveis, outros a despesas inexistentes ou redução indevida do lucro, somado, ainda, a lançamentos de fonte que pressupõem, para a sua regular existência, pagamentos efetivamente sem causa ou a beneficiários



Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

não identificados, o que, a toda evidência, não é caso dos autos, por si só também provam a improcedência dos lançamentos como se infere da lúcida lição do E.Conselheiro Neycir de Almeida, relator designado no Acórdão 107.06.869:

GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS ESCRITURADOS INDEDUTIBILIDADE X REDUÇÃO INDEVIDA DE LUCRO

Observa-se uma certa confusão entre despesas/custos dedutíveis ou indedutíveis, e despesas ou custos que reduzem, indevidamente, o lucro líquido do exercício.

Objetiva este trabalho lançar luzes e abrir um amplo debate acerca de importante e sempre presente tema de auditoria fiscal.

I – DA INDEDUTIBILIDADE DOS GASTOS

Os gastos dedutíveis ou indedutíveis necessitam de uma premissa básica para que se configurem: que os bens e serviços tenham sido contraprestados. Portanto quando se aborda a tipificação - dedutibilidade ou indedutibilidade -, não se está sequer colocando em dúvida a entrada de mercadorias ou a efetiva prestação de serviços. Esta é variável exógena, vale dizer, fora de quaisquer apreciações. Resulta, pois, que a análise ou auditoria deve-se voltar para outros quatro aspectos basilares:

01 – se os documentos que embasam a operação, em sendo hábeis, inábeis ou idôneos, expressam, com minudência, os bens ou serviços adquiridos; se, frente a serviços técnicos, são aqueles documentos acompanhados de contratos e relatórios profissionais exaustivos e conclusivos, inclusive nominando os profissionais, suas qualificações e forma de vínculos destes com a empresa prestadora de serviços;

02 – se os bens e serviços - objeto das aquisições - , em sendo necessários, normais ou usuais, guardam, por isso mesmo, correlação com a fonte produtora dos rendimentos;



Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

03 – se os gastos estão conformados aos limites qualitativos e quantitativos determinados pela legislação do imposto sobre a renda/PJ., a exemplo das multas indedutíveis, e os limites individual, colegial etc. das gratificações; e

04 – se houve a correta escrituração (máxime no LALUR) das respectivas despesas e dos reais montantes dos gastos indedutíveis consagrados na literatura fiscal.

Portanto esses são os únicos requisitos, ou postulados básicos exigíveis para se apreciar a pertinência ou não da dedutibilidade de uma despesa ou custo no âmbito da legislação do Imposto sobre a Renda.

Impugnada a operação por ofensa a um dos quatros itens antes elencados, há de se adicionar o seu montante ao lucro real, mantendo-se, entretanto, o resultado contábil de forma incólume.

Primeira vertente: se os documentos que lastreiam as operações são inábeis ou inidôneos, não há que se impugnar, num primeiro momento, a dedutibilidade dos valores que neles se encerram. Vale dizer: a impertinência documental ou a falsidade material há de se curvar à preexistente contraprestação dos bens e serviços, notadamente após a sua ratificação pela edição da Lei n.º 9.430/96, art. 82 e parágrafo único.

Art.82 – Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único: O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização de serviços.



Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

Apenas à guisa de se evitar quaisquer desencontros quanto ao entendimento da matéria aqui versada, entende-se por documento hábil, para os fins em debate, aquele que, revestido de autenticidade e forma legalmente própria, não confere à operação certeza jurídica. É o caso, por exemplo, de tickets de caixa registradora, nota fiscal da série "D", contratos genéricos de prestação de serviços e, principalmente, sem que haja descrição razoável dos bens adquiridos, ou com descrição meramente abrangente – não-pontual etc. Inábil, os que não reúnem os requisitos formais determinados pela lei estadual regente do ICMS, pela lei municipal (ISS), ou pela legislação do IPI, a exemplo dos recibos ou dos denominados "orçamentos". Já o documento inidôneo ou apócrifo é timbrado pela falsidade material. Consigna-se que a simples constatação da falsidade material não retira da operação o caráter da dedutibilidade para fins do IR., reitera-se.

Em face do que aqui fora assentado, a única matéria tributária factível, nessa fase, será a do IRPJ, mormente porque, no regime de competência, ao contrário do que assinala o artigo já coligido da Lei n.º 9.430/96, a prova do pagamento da obrigação é despicienda. Esclareça-se, também, que a C.S.S.L. não é devida, tendo em vista que não há disposição legal para se exigir tal prestação quando se está diante de indedutibilidade de despesa na ótica do IRPJ. A indedutibilidade atinge tão-somente o lucro real – não o lucro líquido, que subsiste incólume.

Inferre-se, pois, a teor do segundo pilar de sustentação das hipóteses elencadas, que a exigência do IRPJ (por indedutibilidade) pode advir da confirmação da inabilidade do documento quanto a ausência de expressão completa do seu conteúdo ou da operação de compra de entes ingressados - frise-se -, que não se compadecem – tanto pelo seu valor quanto pela sua natureza -, aos objetivos sociais da contribuinte. Nunca em função estrita da inidoneidade ou inabilidade documental – da sua ilegalidade material.

A multa aplicável de ofício será sempre de 75%.

Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

Um dos exemplos limites de despesa dedutível e que robustamente sintetiza o que tudo mais fora descrito é quando o Fisco prova que o fornecedor de fato, em sendo uma pessoa física, utiliza-se de nota fiscal de pessoa jurídica inativa, inapta, encerrada, ou até mesmo de sociedade inexistente. Uma outra modalidade na mesma direção e que deve merecer o mesmo tratamento ocorre quando uma pessoa jurídica se utiliza, pelas mais variadas razões, de nota fiscal de outra empresa com atividade congênere ou não para lastrear a venda efetiva de seus produtos ou de prestação de seus serviços (contrafação). Ou, numa outra hipótese materialmente falsa ao se constatar que o veículo probante fora impresso na clandestinidade, sem autorização do órgão competente.

Aqui, mais uma vez se impõe o seguinte exercício: como houve a necessária contraprestação (por ser um imperativo), nada há que se tributar na empresa adquirente, ratificando-se, dessarte, a veracidade da operação.

Dessa forma sempre restará incompatível ou insubsistente a capitulação da infração ao abrigo do art. 242 do RIR/94 (art. 299 do RIR/99), quando calcada meramente na constatação de documentos pervertidos e com multa majorada de 150%.

Contrário senso, a existência de documentos com grande carga de ilegalidade poderá exibir indícios voltados para outros ilícitos, a exemplo daqueles que reduzem indevidamente o lucro líquido do exercício e, com toda a certeza, aqueles caracterizados pela omissão de receita havida na empresa ou pessoa física emitente dos documentos impertinentes.

S i n t e t i z a n d o :

- a) - O aspecto formal do documentário é desprezível;**
- b) - a necessidade, a usualidade e normalidade devem estar presentes, cumulativamente, nas operações;**
- c) - os documentos fiscais devem explicitar, com clareza e extensão, os bens e serviços prestados;**
- d) - os serviços profissionais (de advogados, economistas, de engenharia etc.) devem ser acompanhados de relatórios técnicos, com indicação da qualificação profissional dos envolvidos na prestação de serviços;**



- e) - a exigência recairá tão-somente no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), não atingindo a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.), por falta de permissivo legal;**
f) - no regime de competência a prova do pagamento é desnecessária; e
g) - a multa de ofício aplicável será sempre de 75% (setenta e cinco por cento).

II - DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO

Se o Fisco ultrapassar aquela primeira fase, ou fazê-la por depender de outra para caracterizar a fraude presumível, poderá perseguir um desiderato a mais: se o bem ou o serviço sob discussão ingressou ou fora prestado, respectivamente no estabelecimento e ao seu demandador. Nesse ponto importa classificar-se o veículo probante ou documental quanto a sua aptidão ou autenticidade, meramente para se apontar a quem é destinado o ônus da prova. Se restar provada a co-participação do adquirente na implementação da fraude, até mesmo por um conjunto numeroso de indícios diligentemente havidos (reunir elementos indiciários de tal monta, de forma que a empresa não consiga sequer justificar, na mais tênue possibilidade, como indenês ao tributo as operações), o ônus probante estará a cargo da empresa sob auditoria.

Dispensável, entretanto, a comprovação da liquidação da presumível dívida, tendo em vista que até essa fase o regime que consagra tais dispêndios - para efeitos tributários -, é o de competência (despesa/custo incorrido). Na hipótese de bens contabilizáveis no ativo circulante (estoque) da empresa, o demonstrativo deverá exibir, com todas as luzes, a internação dos entes adquiridos nesta conta. Se se tratar de prestação de serviços ou de despesas (diretamente levadas a débito da conta de resultados do exercício), aí a prova do adimplemento da obrigação extrapola não-só os objetivos tributários, como se transforma em robusto aspecto adicional para se aferir a autenticidade do evento.

Como já se expôs, se o documento for hábil, ou o conjunto de indícios for frágil, recairá sobre o Fisco o ônus de provar a aludida contraprestação impugnada; se o documento estiver tingido pela inidoneidade,

Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

com prova ou veementes indícios de participação dolosa do adquirente, ainda que os elementos probantes tenham aparência verossímil, tal ônus se quedará curvo à competência estrita daquele que lhe deu causa. Infere-se que, no caso de documento inábil, a prova será da indelegável competência da auditada.

Não-demonstrada a contraprestação, estar-se-á diante de requisição fiscal – não causada pela indedutibilidade dos gastos -, mas por redução indevida e escusa do lucro líquido do período.

Infirmada ou desnudada a operação, a exigência recairá não só sobre o tributo IRPJ subtraído, com arrimo no art. 24, §1º da Lei n.º 9.249/95, consubstanciado na IN/SRF n.º 11/96, art. 3.º, c/c o art. 63, como também sobre a Contribuição Social sobre o Lucro – ambos penalizáveis com multa majorada de 150% (cento e cinquenta por cento). Nessa fase todos os documentos, bem assim as operações restarão caracterizados como inidôneos – materiais e ideológicos.

Uma segunda vertente plausível de ocorrência exige que a contraprestação esteja escriturada no montante exato contratado, pois, se menor, estar-se-á em correspondência com outro ilícito concorrente ou supletivo denominado de despesas ou custos não-escriturados, passível de exigência do Imposto sobre a Renda com fulcro em omissão de receita (RIR/99, art. 281); se houver a prova do efetivo dispêndio, também com incidência da tributação na fonte, conforme art. 44 da Lei n.º 8.541/92 ou Pagamento a Beneficiário Não-Identificado.

O próximo passo, compulsório, impõe ao Fisco, após uma oportuna e saudável intimação ao contribuinte (objetivando-se um ente a mais de confronto), o levantamento do dispêndio havido (registrado ou não), e as respectivas datas ocorrentes dos respectivos potenciais desembolsos. Tal iniciativa, quando escriturados os já citados gastos, deve ser do Fisco, tendo em vista que o fato gerador da obrigação reflexa (I.R.R.F.) ocorre na data do efetivo cumprimento ou da efetiva liquidação/desembolso da pseudo-obrigação. A inexactidão quanto às datas e valores disponíveis nos assentamentos contábeis

Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

da contribuinte terá o condão de macular, por inválido, o respectivo lançamento fiscal. Ademais, na outra ponta, não é de todo descartável que haja inadimplência (ou não-desembolso) – fato que confluirá para nenhuma imposição tributária a título de I.R.R.F. (até o advento da Lei n.º 9.249/95) ou de Pagamento a Beneficiário Não-Identificado, com âncora no art. 61 e §§ da Lei n.º 8.981/95 (RIR/99, art. 674).

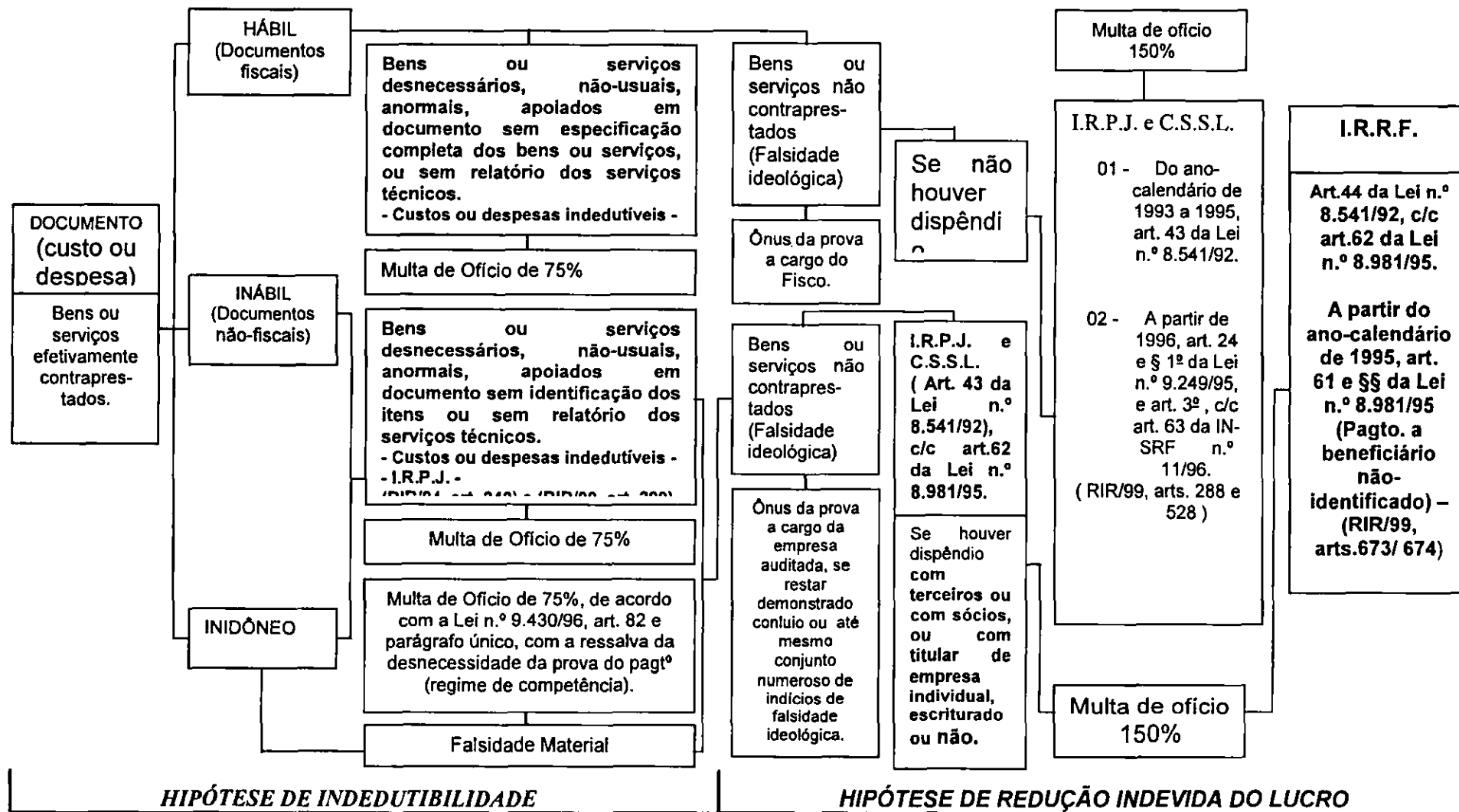
S i n t e t i z a n d o :

- a) -O aspecto formal é fator importantíssimo para se caracterizar o ônus probante, ou deflagrar uma investigação mais direcionada objetivando reunir mais elementos, ainda que indiciários, para inversão do respectivo ônus;*
b) - a prova do pagamento ou da liquidação do débito é da competência do Fisco; se ocorrente, impõe-se a exigência do I.R.R.F., com supedâneo no art. 44 da Lei n.º 8.541/92, até o ano-calendário de 1994; e a teor de Pagamentos a Beneficiários Não-Identificados, com reajustamento do respectivo rendimento, a partir do ano-calendário de 1995;
c) - a exigência recairá no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), atingindo, similarmente, a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.); e
d) - a multa de ofício aplicável sempre será majorada, com alíquota de 150%.

A tabela a seguir pretende demonstrar as sendas legais e jurisprudenciais reitoras a que se deve percorrer ou perseguir, não só em benefício da melhor e clara tipificação da matéria alçada, como também dos exatos momento e quantificação do valor exigível.



DIAGRAMA DEMONSTRATIVO DE EXIGÊNCIA FISCAL EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO – NEICYR DE ALMEIDA – 7.ª Câmara – 1.º CC



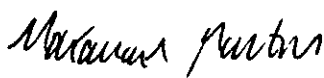
Processo n.º : 10830.000538/2003-56
Acórdão n.º : 107-07.138

Diante de todo o exposto, considerando que as despesas glosadas foram suportadas por notas fiscais idôneas e em contratos devidamente formalizados e acompanhados de documentos que lhes davam suporte, não se pode admitir, pelo simples fato da sintética descrição dos serviços, a sua integral glosa sem que a autoridade julgadora tenha reunido indícios de que estes não teriam sido prestados, máxime diante do fato de que a autoridade administrativa, diante de toda a documentação ofertada pelo contribuinte, sobretudo dos contratos que davam suporte às operações, sequer se dignou a intimar a recorrente a prestar outros esclarecimentos.

Por tudo isso, dou provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 2003.


NATANAEL MARTINS