



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-09
Processo nº : 10855.000427/93-92
Recurso nº : 132.018
Matéria : IRPJ – Exs.: 1989 e 1990
Recorrente : TAPERÁ DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida : DRJ-RIBEIRÃO PRETO-SP
Sessão de : 05 de dezembro de 2002
Acórdão nº : 107-06.916

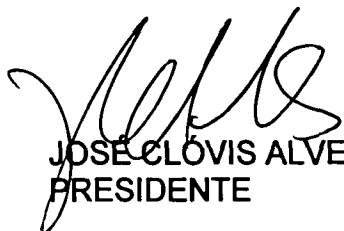
NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. Preliminares que não se examina, por o julgamento do mérito aproveitar a recorrente.

IRPJ – CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE. São dedutíveis as comissões pagas a terceiros por conta da realização das vendas que geraram as receitas que se propõe tributar.

IRPJ - RECEITAS OMITIDAS – PASSIVO NÃO COMPROVADO. A lei que autoriza o lançamento de ofício, com base em presunção de omissão de receitas, não pode ser interpretada de forma extensiva, devendo essa interpretação, portanto, restringir-se aos termos em que se encontra redigida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TAPERÁ DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA.

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


JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2003

Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

Recurso nº : 132.018
Recorrente : TAPERÁ DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

TAPERÁ DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos do presente processo, recorre a este Colegiado, às fls. 429/475, contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento/DRJ em Ribeirão Preto - SP (fls. 411/420), que julgou parcialmente procedente a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 82/84, para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ relativo ao exercício de 1989, ano-base de 1988, e ao exercício de 1990, ano-base de 1989, tendo sido lavrados autos reflexivos referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - FINSOCIAL e ao Imposto de Renda na Fonte - IRF, formalizados através dos processos fiscais n.ºs. 10855.000425/93-67, 10855.000423/93 e 10855.000426/93-20, respectivamente.

Consta da "FOLHA DE CONTINUAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO" (fls. 83) que na ação fiscal fora apurada, em resumo, as seguintes infrações:

- EXERCÍCIO DE 1989 – ANO BASE DE 1988.

- a) *Glosa de despesas com Promoção de Vendas, por falta de comprovação da efetividade da prestação dos serviços, conforme demonstrado no T.C. n.º 01, e,*
- b) *Omissão de receitas, caracterizado por Passivo não Comprovado, conforme demonstrado no T.C. n.º 01.*

- EXERCÍCIO DE 1990 – ANO BASE DE 1989

- a) *Glosa de despesas com Promoção de Vendas, por falta de comprovação da efetividade da prestação dos serviços, conforme demonstrado no T.C. n.º 03;*
- b) *Omissão de receitas, caracterizado por Passivo não Comprovado, conforme demonstrado no T.C. n.º 04, e,*
- c) *Compensação indevida de prejuízo, conforme demonstrado no T.C. n.º 05.*

Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

No que se refere ao exercício de 1989, as infrações levantadas pela fiscalização foram absorvidas pelo prejuízo fiscal que, no exercício, havia sido apurado pela fiscalizada, portanto não gerando crédito tributário. Entretanto, referido prejuízo tinha sido utilizado para reduzir o lucro tributável do exercício seguinte, 1990, tendo parte dessa compensação, consequentemente, sido glosada, até o montante que fora utilizado para absorver as referidas infrações do exercício anterior.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, em 11/06/93 a autuada apresentou a peça impugnativa de fls. 86/125, acompanhada dos documentos acostados às fls. 126/402, seguindo-se a decisão da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, assim ementada (fls. 411):

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1989, 1990

Ementa: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EFETIVIDADE.

Estão sujeitas a glosa e tributação as despesas com prestação de serviços cuja efetividade de sua realização não esteja devidamente comprovada.

ADIANTAMENTO DE CLIENTES. INCOMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracteriza omissão de receita a existência de saldo incomprovado em conta de passivo representativa de obrigação decorrente de adiantamentos ou sinais de clientes.

JUROS DE MORA. LIMITE CONSTITUCIONAL.

A prescrição constitucional que limita os juros de mora é norma de eficácia contida e dependente de legislação complementar.

JUROS DE MORA. TRD.

A TRD só pode ser cobrada como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A ausência do dispositivo legal infringido no auto de infração, ou a citação incorreta, não enseja sua nulidade quando a descrição dos fatos autoriza o sujeito passivo a exercer amplamente seu direito de defesa, provado pelas intimações e respectivas respostas carreadas para os autos.

Lançamento Procedente em Parte"



Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

Cientificada dessa decisão em 29 de agosto de 2001 (AR. de fls. 426), no dia 27 seguinte a autuada protocolizou Recurso Voluntário a este Conselho (fls. 429/475), alegando, em síntese, que:

1. Não existiu a omissão de receitas e, mesmo se existente fosse, não poderia o fisco tê-la considerado integralmente como sendo receita líquida, cabendo a casos dessa natureza o arbitramento do lucro, transcrevendo ementas de decisões administrativas a respeito;

2. Não houve infringência aos dispositivos citados na peça básica, quais sejam: o parágrafo único do art. 157, os artigos 180, 347, 387-II, 676-III e 678-III, todos do RIR/80, fato que ensejaria a nulidade do lançamento;

3. No mérito, não procede a glosa das despesas de comissões pagas à firma CCIA COMÉRCIO, COBRANÇA, INFORMAÇÃO, ADMINISTRAÇÃO LTDA., porquanto tais pagamentos se deram por serviços de indicação e encaminhamento de clientes detentores de carta de crédito de Consórcio de veículos, os quais, de outra forma, não teriam ocorrido ao seu estabelecimento para efetuar a compra de seus veículos, e que *"Os pagamentos respectivos, feitos pela autuada, tanto quanto os recebimentos pela citada prestadora desses serviços, estão regular e devidamente contabilizados e comprovados e geraram tributação como renda da prestadora de serviços."*, tendo a documentação compreendido, inclusive, declaração firmada pela referida firma prestadora dos serviços, os quais foram relacionados caso a caso, com o valor da comissão devida e paga, bem como o nome dos clientes a que se referiam, reclamando que referidos documentos não teriam sido examinados pelo órgão de julgamento de primeiro grau, concluindo que tais despesas seriam necessárias, normais e usuais para o tipo de atividade que desenvolve, além de serem em valores compatíveis com o serviço prestado;

4. *"A decisão recorrida chegou ao cúmulo de afirmar que a despeito de todas as provas, não iria aceitá-las uma vez que não foi juntado contrato escrito."*, fato que não seria relevante, porquanto dispositivos do Código Civil, que menciona, dispensa a formalização de contrato escrito, cuja falta seria suprida pelos registros contábeis das duas partes envolvidas na transação comercial, comprovando,

Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

assim, a livre manifestação das partes, transcrevendo ementas de decisões deste Conselho de Contribuintes sobre a matéria;

5. os adiantamentos de clientes diziam respeito a valores pagos antecipadamente, a título de sinal de pagamento para futura entrega do veículo, haja vista as peculiaridades do mercado que, à época, exigia o depósito antecipado de parte do valor do veículo, ficando o cliente aguardando, na fila, sua vez de receber o bem, cujos valores somente eram apropriados em conta de receitas quando efetivamente realizado o negócio, consumado com a entrega do mesmo, tendo esses eventos sido devidamente demonstrados e comprovados, tanto no curso da ação fiscal como na fase litigiosa do procedimento, sem que o fisco ou a decisão recorrida os tivesse examinado;

6. os aludidos registros de adiantamentos não podem ser tipificados no dispositivo do art. 180 do RIR/80, porquanto não se enquadram na definição emprestada à figura do passivo fictício, além de terem sido apresentados comprovantes do recebimento desses valores, das notas fiscais de venda e entrega dos veículos, etc. (fls. 453), e que os originais teriam sido apresentados à fiscalização. Aduz que *“A doutrina tem, de forma unânime, rechaçado o uso arbitrário e indevido de indícios e da mera presunção, como prova absoluta a favor do fisco, atribuindo a este a necessidade e os ‘ônus de demonstrar todos os fatos em que se apóia’”*, fazendo vasta citação doutrinária e jurisprudencial a respeito

7. aduz, para finalizar, que, acatados os argumentos supra, cessariam os motivos da glosa dos prejuízos fiscais apurados nos anos-base de 1988 e 1989, além de considerar ter havido cerceamento do seu direito de defesa, em virtude de o valor glosado, relativo ao ano-base de 1989, não ter sido expresso nas diferentes moedas que existiram nos anos que se seguiram ao de 1989.

Para garantia de instância, prevista no parágrafo 2º. do art. 33 do Decreto n.º 70.235/72 – Processo Administrativo Fiscal - PAF, o Recurso Voluntário foi instruído mediante arrolamento de bens, conforme encaminhamento levado a efeito pela repartição preparadora, às fls. 528 dos autos.

É o relatório.

Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

VOTO

Conselheiro FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

A recorrente argúi nulidade do lançamento de ofício, mediante a apresentação de algumas preliminares, as quais, tendo em vista o disposto no § 3º. do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, deixo de apreciar, porquanto o julgamento do mérito admito ser-lhe favorável.

As questões de mérito que se põem à nossa apreciação dizem respeito, basicamente, aos seguintes itens:

1. glosa de despesas com promoção de vendas, referentes a pagamentos efetuados à empresa CCIA – Crédito, Cobrança, Informação e Administração Ltda., a título de serviços prestados à fiscalizada, que atua como revendedora de veículos da marca FORD, pela intermediação na venda desses veículos a clientes consorciados da Gandini Consórcio Nacional S/C Ltda., pertencente ao mesmo grupo empresarial da CCIA, e,
2. omissão de receitas caracterizada pela existência de passivo não comprovado.

Iniciando pelo primeiro item supra, verifica-se que a autuação deu-se por dois motivos: 1º) *“não é permitido a administradora de consórcios, intermediar vendas, e,* 2º) *“que nenhuma comprovação quanto à efetividade dos serviços foi apresentada”,* considerando a fiscalização, assim, que não ficara comprovada a efetiva prestação desses serviços.

Compulsando-se os autos, observa-se que através do “Termo de Intimação N.º 01”, lavrado em 10/11/92, às fls. 11, a fiscalizada foi instada a comprovar a *“efetividade das prestações de serviços referentes às notas fiscais emitidas pela empresa CCIA”,* conforme relação que se segue, e que, em 14/05/93, às fls. 71, a autoridade

Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

fiscal lavrou o “Termo de Constatação N.º 01”, no qual são colacionadas parte das notas fiscais constantes do citado “Termo de Intimação N.º 01”, com a informação de que a intimada informara que essas *“notas fiscais referem-se a serviços de indicação sobre veículos faturados aos consorciados da Gandini Consórcio Nacional S/C Ltda.”*

Na fase impugnativa, a autuada apresentou cópia de alteração do Contrato Social (fls. 128/129), datado de 20/09/82, em que consta a atividade “promoção de vendas” como um dos seus objetivos societários, tendo sido apresentada, ainda, cópia das indigitadas notas fiscais de serviços emitidas pela empresa CCIA, acompanhada da cópia da nota fiscal de venda do veículo saído do estabelecimento da autuada e da “Autorização de Entrega” do mesmo ao consorciado, devidamente identificado, emitida pela Gandini Consórcio Nacional S/C Ltda.

A recorrente aduz, reiterando argumento despendido na fase impugnativa, às fls. 97, que as *“as notas fiscais objeto dos pagamentos respectivos tiveram o imposto retido na fonte devidamente recolhido pela autuada. A referida prestadora de serviços registrou tais operações oferecendo-as regularmente à tributação, como receitas próprias de sua atividade nos exercícios de respectiva competência, bem como, quando solicitada pelo fisco”* e que tais pagamentos e os recebimentos, estes por parte da prestadora desses serviços, estariam regular e devidamente contabilizados e comprovados.

Mister ressaltar que a fiscalizada informou, às fls. 60 dos autos, que os pagamentos foram efetuados através de cheques nominativos à CCIA *“com I.R.Fonte retido e recolhidos normalmente”*.

A autoridade julgadora monocrática, embora fazendo referência a diversas das informações expostas acima, considerou que os autos não continham provas suficientes à descaracterização do feito fiscal, tais como: contrato entre a autuada e a prestadora dos serviços; alguma comprovação da intermediação da venda desses veículos aos clientes da fiscalizada, acrescentando não ser *“crível que os pagamentos arrolados no documento de fls. 130 e 131 sejam feitos graciosamente, sem um contrato que lhe dê respaldo”*, concluindo que as provas apresentadas serviriam apenas para

Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

comprovar seus aspectos formais, não tendo sido trazidos aos autos elementos comprobatórios mais consistentes.

Com a devida vênia, discordo da autoridade julgadora *a quo* quanto à consistência do trabalho fiscal neste item. A uma porque não vislumbro no aludido impedimento de intermediar vendas, ao qual estariam submetidas as administradoras de consórcios, algo que possa ser estendido às prestadoras desses serviços de intermediação, como é o caso da empresa CCIA, pelo fato de vir a pertencer ao mesmo grupo empresarial da administradora de consórcios. Entendo que são pessoas jurídicas autônomas, embora possam ter participações societárias comuns entre si. A duas porque acredito que a fiscalização deixou de colher informações, junto a terceiros, utilizando-se dos meios de que dispõe e lhe são próprios, que seriam fundamentais à elucidação do caso, tendo em vista as alegações apresentadas pela autuada, ainda no curso da ação fiscal, no sentido de que os pagamentos questionados teriam sido efetuados através de cheques nominativos; que as retenções do imposto de renda na fonte teriam sido escrituradas e devidamente recolhidas à Fazenda Nacional, e que os valores despendidos pela fiscalizada foram tributados na pessoa jurídica da favorecida.

Dessa forma, nada obstava a fiscalização de ir buscar, junto às instituições bancárias sacadas, a confirmação do pagamento desses aludidos cheques, bem como deveria ter verificado na escrita contábil/fiscal da favorecida, os registros das receitas e o recolhimento do imposto retido na fonte, consignado nas referidas notas fiscais de venda de serviços.

E mais. Analisando-se a já referida documentação acostada às fls. 132/285, ou seja, Nota Fiscal de Prestação de Serviços da empresa CCIA, Nota Fiscal de venda do veículo, emitida pela autuada (Taperá Distribuidora de Veículos Ltda.) e a Autorização de Entrega do veículo ao consorciado, para ser retirado no estabelecimento da autuada, verifica-se que esses documentos guardam entre si perfeita consonância. Senão vejamos:

- a data de emissão da nota fiscal de serviços é sempre a do dia seguinte à da emissão da nota fiscal de venda do veículo, sendo a data desta a mesma em que foi emitida a Autorização de Entrega do

9 



Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

veículo (note-se que a autorização fazendária para a impressão do talonário das notas de serviços é de 01/85);

- o valor das notas fiscais de serviços, conforme cálculo feito, pelo critério de amostragem, com algumas delas, situa-se em torno de 2% do valor de venda do veículo, significando dizer que é um valor perfeitamente compatível com esse tipo de transação comercial.

Por todo o exposto, entendo que a tributação relativa a este item do lançamento de ofício deve ser afastada.

Com referência ao segundo item da autuação, relativo à omissão de receitas caracterizada pela existência de passivo não comprovado, peço vênica para transcrever, ao tempo em que adoto como razões de decidir, excertos do voto condutor do Acórdão n.º 107-06.513, sessão de 22/01/2002, da lavra do i. Conselheiro Paulo Roberto Cortez:

“OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO

“Omissão de receita, caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada, conforme Termo de Verificação Fiscal.

ENQUADRAMENTO LEGAL: art. 230 do RIR/94; Arts. 195, II, 197 e parágrafo único, 226 e 228, do RIR/94; art. 43, §§ 2º e 4º, da Lei nº 8.541/92, com redação dada pelo art. 3º da Lei nº 9.064/95.”

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 29), que a empresa apropriou na rubrica “Outras Contas”, o valor de R\$ 620.986,52, e que deixou de ser comprovada parte das exigibilidades em montante equivalente a R\$ 177.009,61.

O presente item trata especificamente de falta de comprovação do passivo, e não propriamente do chamado passivo fictício. Essa distinção é importante para o deslinde da questão, conforme a seguir veremos.

Como visto, o lançamento tributário foi levado a efeito tendo em vista a falta de comprovação dos valores mantidos no passivo circulante. Da mesma forma, os trabalhos de fiscalização foram conduzidos no mesmo sentido, pois as intimações se referiam a comprovação da origem da conta de fornecedores, não a sua recomposição por ocasião do balanço para o devido exame da existência de passivo fictício, que é caracterizado pela existência, quando do encerramento do período-base, de obrigações já liquidadas.

Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

Assim, houve uma modificação no rumo da condução da fiscalização que resultou no lançamento pela falta de apresentação dos documentos comprobatórios da origem/existência dos fornecedores e, após a impugnação, com a juntada dos documentos, foram questionados os pagamentos efetuados aos fornecedores, tendo, a partir daí, sido exigida a comprovação da quitação das duplicatas.

Este Colegiado já apreciou matéria idêntica, tendo provido o recurso do contribuinte, por unanimidade, em sessão de 14 de abril de 1999, relator o ilustre Conselheiro Dr. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, como faz certo o Acórdão nº 107-05.612, assim ementado:

“PASSIVO NÃO COMPROVADO: Insubsiste a exigência legal por não se enquadrar o fato descrito no auto de infração na hipótese legal que autoriza o lançamento com base em presunção de desvio de receitas.”

De forma brilhante o voto condutor do citado acórdão expõe que:

“Muito se tem questionado a validade do lançamento por presunção de omissão de receitas do passivo não comprovado, sob o pálio do art. 180 do RIR/80, argumentando-se que o dispositivo não contempla essa hipótese, enquanto os que entendem o oposto afirmam que se o contribuinte não apresenta os documentos comprobatórios é porque foram pagos no curso do ano base, e assim estaria configurada a hipótese de passivo fictício. A segunda corrente terminou prevalecendo na jurisprudência do Colegiado.

O Poder Executivo, reconhecendo a existência dessa omissão, introduziu no art. 228 do RIR/94, um parágrafo dispondo, “in verbis”:

Parágrafo único. Caracteriza-se, também, como omissão de receitas:

*a).....“omissis”.....
.....;*

b) a falta de registro, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

Ocorre que, em se tratando de uma presunção, a sua validade somente tem lugar se proveniente de lei, em face do princípio da reserva legal consagrado no Código Tributário Nacional (arts. 3º, 97 e 142). Daí, fez-se necessário respaldar a medida regulamentar com disposição expressa de lei, o que veio a acontecer com o art. 40 da Lei nº 9.430, de 27/12/96 (DOU de 30/12/96), que tem o seguinte teor:

“Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.”

Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

Com essa norma, instituiu-se uma nova modalidade de presunção de desvio de receitas e que inverte o ônus da prova.

Em regra, cabe ao fisco comprovar o desvio de receitas; a presunção legal de omissão de receitas inverte essa obrigação. Diante de determinado fato descrito pela lei presume-se a ocorrência do desvio e o contribuinte deverá infirmar a presunção.

Mas, se de um lado, esse dispositivo legal veio a transferir o ônus da prova, a partir da eficácia da referida lei, por outro, ela veio a confirmar que não havia previsão legal para considerar-se a falta de comprovação de obrigações constantes do passivo do balanço como passivo fictício e aplicar-se a presunção do art. 180 do RIR/80.

Com efeito, o art. 180 do RIR/80, tinha a seguinte redação:

“Art. 180. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º).

O artigo 228 do RIR/94 tem a mesma redação. Só que lhe foi acrescido o retrotranscrito parágrafo único, sem matriz legal que lhe desse amparo.

O texto é claro na descrição fáctica “...manutenção no passivo de obrigações já pagas..” E, no caso concreto, o fato fora “falta de comprovação de obrigações constantes do balanço”, o que é uma outra hipótese não prevista em lei, até então.”

Diante do exposto, o presente item deve ser provido.”

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, 05 de dezembro de 2002.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ 

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA

Na sessão de 05 de dezembro de 2002 desta egrégia Câmara, ocasião em que fora julgada a improcedência do recurso voluntário acerca da dedutibilidade ou indedutibilidade de custos e despesas na ótica tributária, tive a oportunidade de acompanhar o voto do ilustre Conselheiro Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, notadamente pelo seu desfecho e não pela sua motivação – pelo seus fundamento - do qual, *data venia*, divergi de forma acentuada.

A seguir, trago à colagem o seu inteiro teor:

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

IRPJ.GASTOS INDEDUTÍVEIS E NÃO-COMPROVADOS. DUALISMO TRIBUTÁRIO. NATUREZA DISTINTA. Não há como tipificar um gasto como indedutível sem que se materialize a sua efetiva contraprestação. A indedutibilidade, para se confirmar, exige que o bem ou o serviço tenha sido contraprestado, pois de outra forma não haveria como conceituá-lo como desnecessário, inusual ou anormal. Quando um gasto não corresponder a algo recebido, a hipótese tributária caracterizar-se-á como redução indevida do resultado do exercício, com possíveis reflexos no IR-Fonte. O gasto indedutível atinge o lucro líquido ajustado (o lucro real); o inexistente, o próprio resultado do exercício (o contábil). A não-distinção da natureza dos gastos e de suas especificidades implicará erro insanável na construção do ilícito.

IRPJ.DOCUMENTOS INÁBEIS E INDEDUTIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS CAUSAIS. Uma despesa ou custo indedutível se-lo-á não em função meramente do aspecto formal do documento, mas em razão da natureza do bem ou do serviço adquirido. A glosa dos dispêndios, por indedutíveis, só se arrimará nos documentos quando estes não expressarem - com minudência - os bens adquiridos ou os serviços contraprestados. Dessa forma a glosa deve se materializar pelo simples fato de que tais elementos incongruentes impedem a avaliação da necessidade, usualidade ou normalidade dos entes adquiridos ou contratados.



Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

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;

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.

Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

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.

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 *ticketes* 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

Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

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%.

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%.

Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

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.

Sintetizando:

- 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 havido (reunir elementos indiciários de tal monta, de forma que a empresa não consiga sequer justificar, na mais tênue possibilidade, como indenear 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

Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

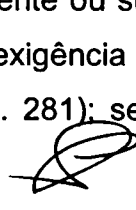
efeitos tributários -, é o de competência (despesa/custo incorrido). Na hipótese de bens contabilizáveis no ativo circulante (estoque) da empresa, o demonstrativo deverá exibir, com todas as luzes, a internação dos entes adquiridos nesta conta. Se se tratar de prestação de serviços ou de despesas (diretamente 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, 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



Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

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.

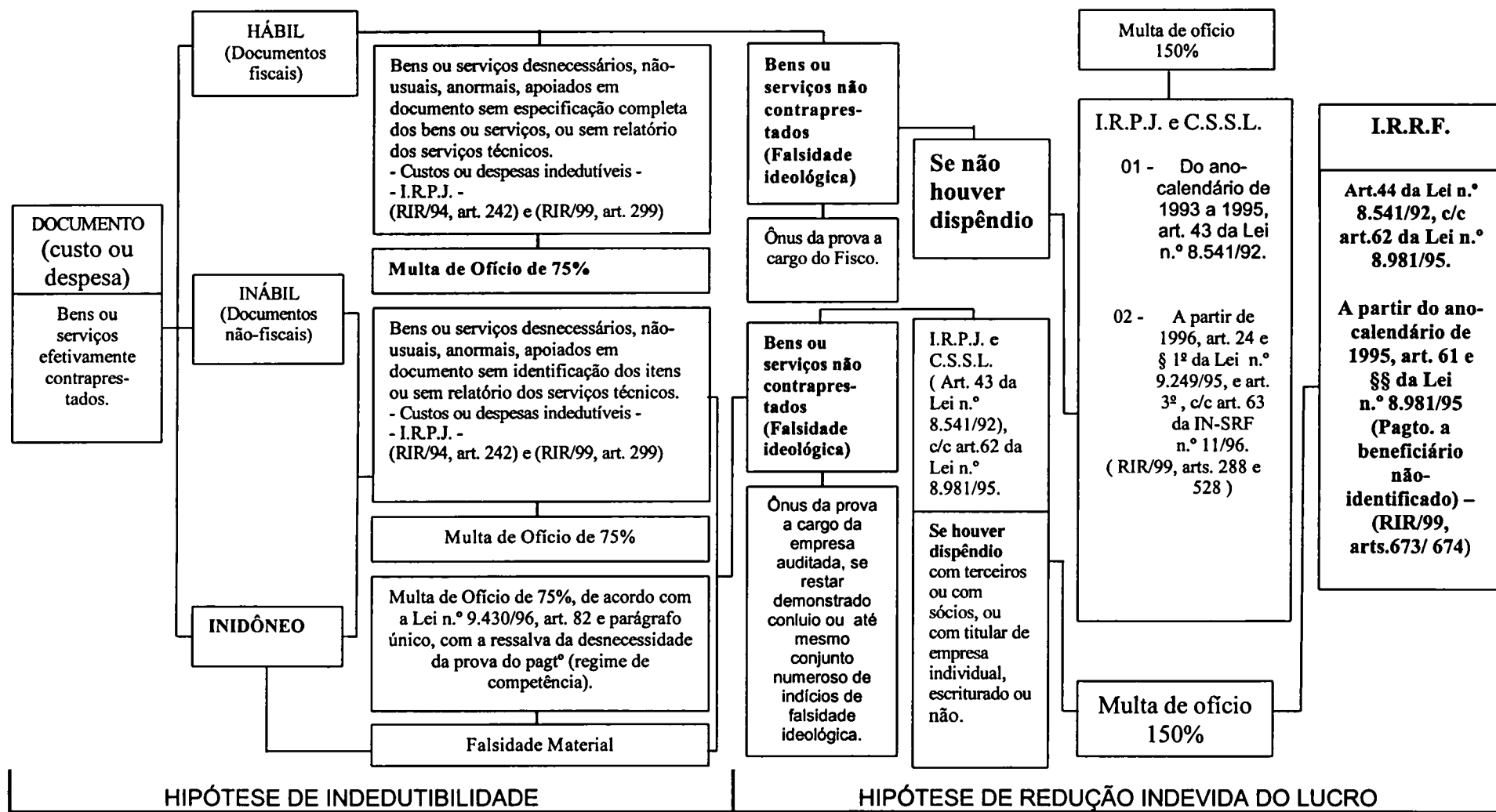
O próximo passo, compulsório, impõe ao Fisco, após uma oportuna e saudável intimação ao contribuinte (objetivando-se um ente a mais de confronto), o levantamento do dispêndio havido (registrado ou não), e as respectivas datas ocorrentes dos respectivos potenciais desembolsos. Tal iniciativa, quando escriturados 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 inexatidão quanto às datas e valores disponíveis nos assentamentos contábeis 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



Processo nº : 10855.000427/93-92
Acórdão nº : 107-06.916

É como decido.

Sala das Sessões-DF, em 05 de dezembro de 2002.



NEICYR DE ALMEIDA