



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10860.001035/98-31  
Recurso nº : 143.202  
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex: 1995 e 1998  
Recorrente : ESCOLA DE EDUCAÇÃO INFANTIL E 1º GRAU SÃO LUÍS S/C  
LTDA.  
Recorrida : 2ª TURMA DRJ – CAMPINAS – SP.  
Sessão de : 27 de janeiro de 2006  
Acórdão nº : 101-95.377

IRPJ – DESPESAS OPERACIONAIS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – COMPROVAÇÃO – GLOSA – Uma vez reconhecido que os serviços contratados são de natureza imaterial, cuja prova há de ser feita indiretamente, e tendo a empresa apresentado as únicas provas possíveis (nota fiscal, registro contábil e forma de pagamento) documentos esses não contestados, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ESCOLA DE EDUCAÇÃO INFANTIL E 1º GRAU SÃO LUÍS S/C LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira 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.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

PROCESSO Nº. : 10860.001035/98-31

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.377

Recurso nº. : 143.202

Recorrente : ESCOLA DE EDUCAÇÃO INFANTIL E 1º GRAU SÃO LUÍS S/C LTDA.

## RELATÓRIO

ESCOLA DE EDUCAÇÃO INFANTIL E 1º GRAU SÃO LUÍS S/C LTDA., já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 163/167) contra o Acórdão nº 4.122, de 05/06/2003 (fls. 148/155), proferido pela colenda 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 84; PIS/REPIQUE, fls. 96; PIS, fls. 101; IRFONTE, fls. 106; e CSLL, fls. 111.

Consta do Relatório Fiscal (fls. 81/83) as seguintes irregularidades fiscais:

### Ano-calendário de 1994:

A fiscalizada, apesar de intimada (fls. 54), não comprovou a efetividade dos serviços prestados por SOLUTION-Consultoria Ltda., nota fiscal nº 002, de 09.22.94, no valor de R\$ 546,00, esclareceu somente agora que o pagamento foi efetuado em dinheiro (fls. 64), pelo que, de ofício, procedi a glosa do mesmo valor.

No mesmo ano-calendário, deixou de comprovar com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a efetividade dos pagamentos efetuados em abril/94, contas 3466 – Juros Passivos, valor CR\$ 1.095.068,00 e 2251 – Títulos a Pagar, valor CR\$ 153.000,00, tendo como beneficiário Wanderley C. do Amaral, pelo que procedi a glosa correspondente, (fls. 54).

### Ano-calendário de 1997:

A fiscalizada tem como objetivo social a atividade de Educação da 1ª a 8ª séries, e, em 26.03.97, com efeito retroativo a 01.01.97, optou indevidamente pelo SIMPLES na modalidade de Empresa de Pequeno Porte (fls. 62/3), uma vez que tal atividade está impedida de usufruir dos benefícios da Lei 9.317/96. Informada a respeito alegou que fora instruída pelo Sindicato da Classe a fazer a citada opção.

Intimada em 05.12.97 (fls. 52), a esclarecer qual seria a forma de tributação escolhida (lucro real, presumido e/ou estimativa), visto que não poderia ser enquadrada como SIMPLES, a mesma se omitiu, e até a presente data não se pronunciou a respeito, pelo que, de ofício, procedi ao arbitramento das receitas referentes

PROCESSO Nº. : 10860.001035/98-31  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.377

aos meses de janeiro a dezembro de 1997, com base na escrituração constante do Livro de I.S.S (fls. 65/77).

Em razão do arbitramento das receitas, também, de ofício, procedi a realização do Lucro Inflacionário Acumulado pendente no LALUR, referente a diversos anos em que a fiscalizada optou pelo seu diferimento.

Irresignada com a autuação, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 121/131.

A egrégia turma de julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial do lançamento, conforme aresto acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 09/11/1994

GLOSA DE DESPESAS DE CONSULTORIA – Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível na apuração da base de cálculo do IRPJ, além da existência de respectiva documentação idônea, é indispensável a prova do pagamento e que o dispêndio corresponda à contrapartida de algo efetivamente recebido.

Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 09/11/1994

IRPJ. GLOSA DE DESPESA DE CONSULTORIA. BASE DE CÁLCULO. ERRO DE TRANSCRIÇÃO - O lançamento regularmente notificado ao contribuinte é revisto e retificado de ofício pela autoridade competente, nos termos do art. 145, inciso I, do CTN.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 30/04/1994

GLOSA DE DESPESA DE EMPRÉSTIMOS E JUROS PASSIVOS - Cancela-se o crédito tributário quando a apuração do imposto devido efetuou-se a partir de base de cálculo diversa daquela efetivamente ocorrida, resultando em valor ínfimo do imposto exigido.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/1997, 30/06/1997, 30/09/1997, 31/12/1997

EFEITOS DA EXCLUSÃO DO SIMPLES. ARBITRAMENTO DO LUCRO. REALIZAÇÃO DO LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO. NÃO CABIMENTO – Tendo sido a exclusão do SIMPLES procedida por meio de Ato Declaratório publicado quando da vigência da Lei nº 9.732/98, operam-se os seus

PROCESSO Nº. : 10860.001035/98-31  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.377

efeitos somente a partir do mês subsequente ao da exclusão, permanecendo válida, até então, a opção pelo recolhimento efetuada por meio do SIMPLES.

Lançamento Procedente em Parte

Cientificada da decisão de primeiro grau em 30/06/2003, conforme AR às fls. 161-v, a contribuinte protocolizou no dia 30/07/2003, o recurso voluntário, no qual apresenta em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que, em relação aos serviços prestados pela empresa Solution, a nota fiscal apresentada à fiscalização, por si só, ao contrário do entendimento do Fisco, tem o condão de comprovar não só a efetiva contratação dos serviços, mas também o seu pagamento. Até porque, em momento algum a fiscalização apresentou a desconstituição do documento fiscal de prestação de serviços e ainda o serviços prestado consta na discriminação da nota, isto é, o de consultoria. Não poderia a fiscalização, por mero ato de vontade glosar a importância referente a serviço prestado sob o pretexto da falta de comprovação, quando essa comprovação é feita por instrumento fiscal legal, obrigatório e indispensável, como é a nota fiscal;
- b) que, quanto ao pagamento efetuado à Wanderley C. do Amaral, foram apresentados à fiscalização os documentos que ensejaram o lançamento ora impugnado. São estes documentos a nota promissória emitida em favor do referido beneficiário, bem como o recibo fornecido pelo mesmo em decorrência dos pagamentos efetuados a título de encargos financeiros. Encargos esses dimensionados em perfeita adequação aos critérios e valores do mercado. Esses dois documentos também foram apresentados quando da interposição da defesa inicial. Isto posto, vem requerer, que a exemplo do que ocorreu com a glosa relativa aos efeitos da exclusão do SIMPLES, seja julgado improcedente o auto de infração.

Às fls. 171, o despacho da DRF em Taubaté - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



**V O T O**

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como se infere do relato, a matéria posta em discussão na presente instância, diz respeito unicamente à glosa de despesas de consultoria em informática.

Inicialmente, é preciso considerar que a autoridade lançadora não impugnou a natureza das despesas, tendo-as glosado apenas por falta de comprovação da efetividade da prestação dos serviços.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, estabelece que é de competência exclusiva da autoridade administrativa, a constituição do crédito tributário, no qual descreve todos os componentes da hipótese de incidência, em especial a matéria tributável. Porém, o poder concedido pela norma legal para a lavratura de auto de infração possui uma limitação no que se refere ao ônus da prova, pois, com ressalva às hipóteses de presunção estabelecidas por lei, à Fazenda Pública cabe provar a prática de eventuais irregularidades fiscais.

No caso, é certo que o fisco poderia e deveria aprofundar a investigação, diligenciando junto ao suposto prestador dos serviços, verificando o efetivo pagamento bem como a escrituração do respectivo valor, ou seja, deveria fazer a prova que a ele cabia no sentido de destruir a materialidade da despesa registrada, a qual encontra-se lastreada na nota fiscal apresentada.

Diante disso, por ocasião do exame de despesas devidamente escrituradas e apoiadas em documentação hábil, e mais, não sendo questionado o efetivo pagamento, como é o caso dos presentes autos, cabe à fiscalização a prova de que referidos dispêndios não seriam dedutíveis, seja pelo fato da usualidade ou necessidade à manutenção da fonte produtora, seja pela idoneidade dos documentos.



PROCESSO Nº. : 10860.001035/98-31  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.377

Da jurisprudência firmada neste Primeiro Conselho de Contribuintes em casos julgados semelhantes ao presente pode-se destacar os seguintes acórdãos:

Acórdão nº 101-95.059, de 06.07.2005:

DECADÊNCIA – Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em caso de dolo, fraude, simulação ou conluio, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência se rege pelo artigo 173, inciso I, do CTN.

SIMULAÇÃO- A simulação deve ser provada, cabendo à fiscalização fazê-lo, podendo, para tanto, utilizar-se de presunção simples. PRESUNÇÃO- Para que seja aceita como prova, a presunção simples deve reunir os requisitos de seriedade, concordância e precisão, sendo forçoso produzir a necessária ligação entre os indícios e o raciocínio conclusivo lógico que permita a ela chegar.

Acórdão nº 101-94.476, de 28.01.2004:

IRPJ-DESPESAS-GLOSA POR FALTA DE COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - Uma vez reconhecido que os serviços contratados são de natureza imaterial, cuja prova há de ser feita indiretamente, e tendo a empresa apresentado as únicas provas possíveis (cópias dos contratos, notas fiscais, documentos correspondentes aos pagamentos, correspondências, reconhecimento do prestador do serviço, etc..) documentos esses não contestados, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade.

Acórdão nº 107-06.869, de 06.11.2002:

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

PROCESSO Nº. : 10860.001035/98-31  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.377

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.

Acórdão nº 107-07.220, de 01.07.2003:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - REQUISITOS - O crédito tributário lançado deve revestir-se de elementos capazes de assegurar a certeza e a liquidez. A busca desses requisitos indispensáveis cabe ao fisco, não se admitindo a inversão do ônus da prova fora dos casos previstos em Lei.

IRPJ - CUSTOS/DESPESAS - GLOSA - Cabe ao fisco fazer a prova da inexistência das despesas/custos devidamente contabilizados e apoiados em documentos cuja regularidade não foi questionada.

DISPÊNDIOS COM A REFORMA DE BENS DE ATIVO - Para exigir a ativação dos gastos com a reforma de bens do ativo permanente, o fisco deverá demonstrar que houve aumento da vida útil prevista em, pelo menos, 12 meses.

Acórdão nº 107-07.138, de 14.05.2003:

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.

Acórdão nº CSRF/01-03.972, de 18.06.2002:

IRPJ - DESPESAS DE SERVIÇOS - EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO - ÔNUS DA PROVA - GLOSA - CABIMENTO - Não é lícito ao Fisco proceder à glosa de despesas de serviços suficientemente descritos em notas fiscais, se a fiscalização deixa de reunir provas, ou mesmo indícios, de que os serviços não foram ou não poderiam ter sido prestados. Cabível, entretanto, a glosa, se o contribuinte deixa de comprovar documentalmente os lançamentos contábeis relativos às despesas de serviços.

Cabe trazer a colação o 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.

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.

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 conseqüência, 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 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:

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 jurisprudência acima transcrita e da questão sob exame, constata-se que os trabalhos da fiscalização, tanto nos casos mencionados quanto no presente lançamento, foram idênticos, qual seja, resumiram-se tão-somente na glosa de despesas de serviços suportados em documentos fiscais que devem ser considerados idôneos, até que se prove o contrário, sem nenhuma outra evidência consistente de irregularidade fiscal.

Nesse sentido, cabe destacar a lição que se extrai do Acórdão n. 107-06.869, proferido pela Egrégia Sétima Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, relator o Conselheiro Neycir de Almeida:

**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;

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 quatro 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 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.

Infere-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%.

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).

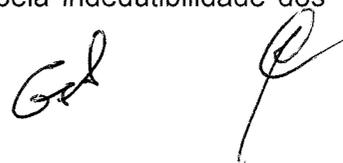
## II - DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO

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 havidos (reunir elementos indiciários de tal monta, de forma que a empresa não consiga sequer justificar, na mais tênue possibilidade, como indenos 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, 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 inexistência 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).

Sintetizando:

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

PROCESSO Nº. : 10860.001035/98-31  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.377

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, similamente, a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.); e

d) - a multa de ofício aplicável sempre será majorada, com alíquota de 150%.

Diante de todo o exposto, considerando que as despesas glosadas foram suportadas por notas fiscais idôneas (pois não houve qualquer demonstração em contrário por parte do Fisco), 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 sequer se dignou a intimar a recorrente ou a prestadora dos serviços a prestar outros esclarecimentos.

### CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Brasília (DF), 27 de janeiro de 2006

PAULO ROBERTO CÔRTEZ