



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.003765/2001-86
Recurso nº : 126.578 - EX OFFICIO
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1992 e 1992
Recorrente : DRJ-SÃO PAULO/SP
Interessado(a) : ASTER PRODUTOS MÉDICOS LTDA.
Sessão de : 22 de janeiro de 2002
Acórdão nº : 103-20.815

IRPJ.GASTOS INDEDUTÍVEIS E NÃO-COMPROVADOS. DUALISMO TRIBUTÁRIO. NATUREZA DISTINTA. Não há como tipificar um gasto como indedutível sem a prova de uma efetiva contraprestação. A indedutibilidade exige que o bem ou o serviço tenha sido contraprestado, pois de outra forma não haveria como conceituá-lo como necessário, usual ou normal. Quando um gasto não corresponder a algo recebido, a hipótese tributária caracterizar-se-á como redução indevida do resultado do exercício, com reflexos na fonte. A não-distinção das suas especificidades implicará erro insanável na construção do ilícito, só suprível quando houver minudente exposição da infração e desde que não haja prejuízo ao contraditório e à defesa.

IRPJ.PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. *HABEAS CORPUS*. PROCESSO CRIMINAL. HONORÁRIOS PROFISSIONAIS ADVOCATÍCIOS. AUSÊNCIA DE RELATÓRIOS E CÓPIAS DE PROCESSOS JUDICIAIS. INDEDUTIBILIDADE. A natureza do dispêndio é fundamental para se determinar a necessidade e normalidade de uma despesa na ótica tributária. Meras alegações não têm o condão de substituir entes materiais que possam emprestar ao julgamento um grau de certeza e liquidez, mormente quando tais elementos, de fácil obtenção, poderiam confirmar a hipótese de os dispêndios estarem relacionados com ações jurídicas que objetivavam desconstituir imputações criminais às pessoas vinculadas e motivadas quando e por causa do labor funcional exercitado em benefício da empresa.

IRPJ.CUSTOS. ELEMENTOS PROBANTES. INTIMAÇÃO FISCAL. RECUSA.GLOSA PLENA. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO DOS LUCROS NÃO-CONCRETIZADA. IMPERTINÊNCIA ACUSATÓRIA. A glosa integral dos custos nega a própria existência da receita operacional ofertada à tributação e que deles decorre. A recusa proposital e sistemática dos elementos probantes dos atos negociais à autoridade tributária implica arbitramento - não-condicional - dos lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO/SP



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.003765/2001-86
Acórdão nº : 103-20.815

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso *ex officio* para restabelecer a tributação em relação aos itens "saldo credor de caixa" (TVF nº 05) e "glosa por não comprovação de despesas a título de honorários profissionais advocatícios" (TVF nº 07), bem como para ajustar as exigências reflexas da contribuição ao FINSOCIAL e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em função do decidido em relação ao IRPJ, vencido o Conselheiro Eugênio Celso Gonçalves (Suplente Convocado) que provia mais o item "glosa de despesas não comprovadas com comissão s/vendas" (TVF nº 01 e 02), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





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

Processo nº : 10880.003765/2001-86
Acórdão nº : 103-20.815

Recurso nº : 126.578 - *EX OFFICIO*
Recorrente : ASTER PRODUTOS MÉDICOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

I - IDENTIFICAÇÃO.

O Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, consubstanciado no art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235/72, com a alteração introduzida pela Lei n.º 9.532/97, art. 67 e Portaria MF n.º 33 de 11.12.1997, art. 1.º, recorre a este Colegiado de sua decisão de fls., 39/58, em face da exoneração que prolatou concernente ao crédito tributário imposto à empresa ASTER PRODUTOS MÉDICOS LTDA., empresa já devidamente identificada nos autos deste processo.

II - ACUSAÇÃO.

A - IRPJ.

II.1 - Termos de Verificação Fiscal (TVF) n.º 01 e 02

II.1.1 - Glosa de despesa não-comprovada com Comissões s/ Vendas - conta 5112042-3, nos montantes de Cr\$ 15.392.959,58 (TVF n.º 01) e Cr\$ 15.843.958,07 (TVF n.º 02). Enq. Legal: art.157 e § 1.º, arts. 191,192, 197 e art. 387 - inciso I.

II.2 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 03

II.2.1 - Glosa de despesas com Lanches e Refeições - conta 5112012-7, no montante de Cr\$ 24.884.314,04 - por não atenderem aos princípios da necessidade e normalidade, além de as emitentes das respectivas notas estarem em situação irregular junto à SRF. Enq. legal: art.157 e § 1.º, arts. 191,192,197 e 387 - inciso I do RIR/80.

II.3 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 04

II.3.1 - Glosa de despesa por insuficiência de sua comprovação com Encargos Financeiros - conta 3312005-2, no montante de Cr\$ 58.324.776,07. Enq. legal: art.157 e § 1.º, arts. 191 e parágrafos, 253 e §1.º e 387 - inciso I do RIR/80.



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

Processo nº : 10880.003765/2001-86

Acórdão nº : 103-20.815

II.4 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 05

II.4.1 - Saldo Credor de Caixa verificado no Livro Razão Auxiliar - conta 1111001-8 - Matriz, em 15.04.1991 e 06.09.1991, no montante de Cr\$ 155.495,05. Enq. legal: art.157 e § 1.º, arts. 179,180 e 387 - inciso I do RIR/80.

II.5 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 07.

II.5.1 - Glosa por não-comprovação de despesas a título de honorários profissionais advocatícios. Os documentos apresentados noticiavam remuneração em face de processos criminais, sem relacionamento com a empresa. Conta 5112018-5 - Honorários Profissionais, no montante de Cr\$ 18.371.000,00. Enq. legal: art.157 e § 1.º, 1.º, arts. 191 e parágrafos, 192,197 e art. 387 - inciso I do RIR/80.

II.6 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 08

II.6.1 - Glosa por não-comprovação a título de Despesas c/ viagens e Estadias - 5112006-7, no montante de Cr\$ 1.095.854,00. Enq. legal: art.157 e § 1.º, arts. 191 e parágrafos, 192,197 e art. 387 - inciso I do RIR/80.

II.7 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 12

II.7.1 - Passivo Fictício por não-comprovação dos valores constantes da DIRPJ - exigibilidades, no montante de Cr\$ 274.027.351,00. Enq. legal: art.157 e § 1.º, arts.: 179,180 e art. 387 - inciso I do RIR/80.

II.8 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 13

II.8.1 - Glosa de custos e despesas não-comprovados por aquisição de matérias-primas e mercadorias diversas vendidas, respectivamente nos montantes de Cr\$ 291.983.091,00 e Cr\$ 97.368.718,00. Enq. legal: arts. 157 e §1.º, 158,182,183, inciso I, 192, c/c art. 197 e art. 387 - inciso I do RIR/80.

B - TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

B.1 - PIS/RECEITA - OPERACIONAL

B.2 - FINSOCIAL

B.3 - IRRF

B.4 - CSSL

III - ATO IMPUGNATÓRIO



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

Processo nº : 10880.003765/2001-86

Acórdão nº : 103-20.815

Ciente do lançamento de ofício em 29.03.1995 (fls. 25), ingressou com sua peça impugnatória em 27.04.1995 (fls. 366/371 do Processo n.º 13808.000118/95-00), assim sintetizada pela e. Autoridade de Primeiro Grau:

- acerca das glosas de despesas, uma vez recuperada a documentação que estava em poder do Sr. Perito Judicial, refuta-se a glosa lavrada pelo Agente Fiscal.

01 - No que se refere à Comissão s/ vendas, a requerente tem por norma pagar seus vendedores pelo valor bruto, não descontando dos mesmos o IRF exigido, mas recolhe, como custo seu, tal imposto, normalmente.

02 - No que se referem às despesas com lanches e refeições, a glosa lavrada atingiu operações anteriores à data da verificação de irregularidade junto ao fornecedor. Anexa documentos de n.º 01 a 103, fls. 1.146 a 1.248 do processo-mãe.

03 - Sobre os montantes dos encargos financeiros, o Agente fiscal não viu o verso da cópia do contrato a ele entregue, onde se encontravam as demais cláusulas do contrato. Os documentos juntados, sob os n.º 01 a 39 (fls. 1.251 a 1.289 do processo originário) demonstram o efetivo transacionamento ocorrido e a efetiva necessidade das despesas lançadas, nos termos do art. 253 e §1.º do RIR/80.

04 - Acerca do saldo credor de caixa, trata-se de simples erro de digitação, nas datas dos documentos, o que evidentemente antecipou a saída de Caixa, conforme esclarecimentos feitos e documentos de 01 a 04, fls. 1.292 a 1.296 do processo de origem.

05 - Trata-se de mero reembolso de despesas efetivamente ocorridas para desembaraço de caminhões retidos pela fiscalização, apesar de os recibos terem sido contabilizados a título de honorários profissionais.



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

Processo nº : 10880.003765/2001-86

Acórdão nº : 103-20.815

06 - Os documentos acostados sob o n.º 01 a 10 (fls. 03 a 12 do Vol. I do processo de origem) atestam a efetiva ocorrência e o efetivo dispêndio, como os correspondentes benefícios trazidos à empresa.

07 - Passivo Fictício - Os documentos n.º 01 a 76 (fls. 66 a 145 - Vol. I - Processo original) demonstram a correta classificação contábil das obrigações. Os documentos n.º 77 a 85 - Contrato de empréstimo bancário e o contrato de financiamento a L/P demonstram a lisura do procedimento contábil adotado e a efetiva existência de passivo consignado na declaração (fls. 146 a 154 - Vol. I do processo matriz).

08 - Glosa de Custos. A documentação coligida de n.º 01 a 987 (fls. 160 a 1.158 - Vol. I do processo matriz), por só serve para espancar, por completo, a glosa lavrada.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

A requerente não apresentou argumentos específicos.

IV - DILIGÊNCIA FISCAL

Em face do pleito de diligência formulado pelo Serviço de Julgamento da DRJ/SP., a fiscalização compareceu ao domicílio do contribuinte, efetuando a intimação de fls. 1.327 - processo original. Apresentadas cópias de documentos juntados às fls. 1.329 a 1.331 e efetuado o relatório de fls. 1.332 a 1.337, o qual entre outros, atesta a apresentação dos Livros Registro de Entradas, de Saídas e Livro Diário Geral.

V - ADITAMENTO À IMPUGNAÇÃO.

Em 06.08.99 foi recebida pela CAC - Luz, aditamento à impugnação e solicitação de juntada de documentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.003765/2001-86

Acórdão nº : 103-20.815

VI - A DECISÃO MONOCRÁTICA

Através de sua peça decisória de fls. 39/58 sob o n.º 3307 de 05 de outubro de 1999, prolatou-se a seguinte decisão, resumidamente consubstanciada em sua ementa de fls. 50:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício de 1992*

*Ementa: **PRELIMINAR DE NULIDADE. VÍCIO INSANÁVEL INEXISTENTE.** As intimações e Autos de Infração assinados por apenas um dos sócios da empresa são válidos.*

GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS

A falta de apresentação de documentação hábil que preencha as características de necessidade, usualidade, normalidade e efetividade, necessárias para a dedutibilidade de despesas, implica na respectiva glosa. Exonera-se parte da exigência relativamente aos valores comprovados na impugnação.

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA

A comprovação de equívoco nos lançamentos contábeis, afasta a presunção de omissão de receita por saldo credor de caixa.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO

A comprovação do passivo registrado em balanço, afasta a presunção de omissão de receitas.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do Fato Gerador: 31/12/1991

*Ementa: **PIS-REC. OPERACIONAL***

Cancela-se o lançamento de PIS, com base na Resolução do Senado Federal n.º 49/95 e parágrafo único do art. 4.º do Decreto n.º

2.346/1997, pois fundado em dispositivo com execução suspensa.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Data do fato gerador: 31/12/1991

*Ementa: **FINSOCIAL-FATURAMENTO***

Cancela-se parte do lançamento de FINSOCIAL, de empresa comercial, pois constituído em alíquota superior a meio por cento.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte — IRRF

Data do fato gerador: 31/12/1991

*Ementa: **IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE***

Tendo em vista o Ato Declaratório n.º 06/96 e IN n.º 63/97, cancela-se o lançamento do IR-Fonte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.003765/2001-86

Acórdão nº : 103-20.815

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Data do fato gerador: 31/12/1991

*Ementa: **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL***

A manutenção parcial do lançamento de IRPJ implica em manutenção parcial do lançamento de Contribuição Social, por redução indevida do lucro líquido."

VII - ADITAMENTO À IMPUGNAÇÃO

O §4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, com as alterações introduzidas pelo art. 67 da Lei 9.532/97, ao definir que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, assenta a preclusão do direito da impugnante de fazê-lo em outro momento processual, salvo situações específicas devidamente comprovadas. Deixa-se de apreciar as citadas alegações e de se analisar a documentação correspondente.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.003765/2001-86
Acórdão nº : 103-20.815

VOTO

Conselheiro: NEICYR DE ALMEIDA, Relator

Recurso *ex officio* admissível em face do que prescrevem o artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235/72 e Lei nº 9.532/97, art. 67, c/c a Portaria do Sr. Ministro de Estado da Fazenda sob o nº 333, de 11.12.1997.

Os lançamentos fiscais, com exceção dos constantes dos Termos de Verificação Fiscal n.º 05 e 12, trazem como enquadramento legal, basilarmente, o art. 191 do RIR/80. Não fosse a notável descrição minudente das infrações, apontando sempre na direção de que não restou provada - pela parca documentação posta à disposição do Fisco - que os valores despendidos não corresponderam **à contrapartida de algo efetivamente recebido**, como sempre pontuou em destaque o Auditor Fiscal nos diversos Termos de Verificação lavrados, estaria convencido de que a tipificação da infração padeceu de um erro insanável, mercê de uma percepção e inferência equívocas do e .Agente Fiscal. Dessa forma não poderiam merecer glosas com supedâneo no art. 191 do RIR/80. Não há como confundir despesas ou custos indedutíveis com gastos não-comprovados ou não contraprestados (gênero adstrito à infração denominada redução indevida do lucro).

Além da exaustiva descrição fiscal que supre a antinomia perpetrada, há de se notar que tal descrição está em acorde com a exigência do IR-Fonte.

Já tive a oportunidade de me manifestar, por diversas vezes, acerca do assunto, em vários votos e monografia. Importa colacionar alguns trechos, apenas como mera proposição didática:



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

Processo nº : 10880.003765/2001-86
Acórdão nº : 103-20.815

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, inhábeis ou idôneos, expressam, com minudência, os bens ou serviços adquiridos; se frente a serviços técnicos são aqueles documentos acompanhados de contratos e relatórios profissionais conclusivos e exaustivos, 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 e usuais, guardam, por isso mesmo, correlação com a fonte produtora dos rendimentos;

03 – se os gastos estão conformados aos limites qualitativos e quantitativos impostos pela legislação do imposto de 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 de 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 inhábeis ou inidôneos, não há que se impugnar 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.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.003765/2001-86
Acórdão nº : 103-20.815

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", principalmente, sem que haja descrição razoável dos bens adquiridos, ou com descrição meramente genérica 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 ineditibilidade de despesa. A ineditibilidade 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 ineditibilidade) 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, 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 seus serviços (contrafação). Ou, na 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 em 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.003765/2001-86

Acórdão nº : 103-20.815

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 esta 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 os seus objetivos tributários e se transforma em robusto aspecto adicional para se aferir a autenticidade do evento.

Como já se expôs, se o documento for hábil, recairá sobre o Fisco o ônus de provar a aludida contraprestação; 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. Observe-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 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. 3º, 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 outra 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 de Renda com fulcro em omissão de receita; se houver a prova do efetivo dispêndio, também com incidência da tributação na fonte.

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 infligência 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 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 fundamental para se caracterizar o ônus probante, ou deflagrar uma investigação mais direcionada objetivando reunir mais elementos, ainda que indiciários, para inversão do respectivo ônus;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.003765/2001-86

Acórdão nº : 103-20.815

- 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. a teor de Pagamentos a Beneficiários Não-Identificados, com reajustamento do respectivo rendimento;
- 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
- c) - a multa de ofício aplicável sempre será majorada, com alíquota de 150%.

Do que fora exposto, não haveria como compatibilizar despesas glosadas ao abrigo dos arts. 191 e 192 do RIR/80, com a acusação de que o serviço não fora contraprestado. Uma despesa para ser considerada indedutível há de se pressupor, obrigatoriamente, a sua contraprestação; de outra forma, tratar-se-á o evento como redução indevida do lucro líquido, pela inexistência material dos elementos probantes, com âncora, aí sim, no art. 157 do RIR/80. Aquela atinge apenas o lucro real sem comprometimento do resultado do exercício; esta, o lucro real causado pela alteração subtrativa do resultado do exercício.

Não obstante, as exigências ao abrigo do art. 191 do RIR/80 mereceram tributação na fonte com arrimo no art. 8.º do Decreto-lei n.º 2.065/83. É consabido que este artigo de lei contemplava tão-somente as hipóteses de omissão de receitas e de redução indevida do lucro líquido. Dessa forma emerge manifesta a antinomia acusatória, onde a indedutibilidade do IRPJ cedeu lugar, eqüivocamente, à tributação na fonte. Estou convencido, por outro lado, que a citação do art. 191 do RIR/80 é equívoca, pois o conjunto descritivo e acusatório conduz o intérprete a inferir que a exigência se circunscrevia à hipótese de redução indevida do resultado do exercício, ao abrigo do art. 157 do RIR/80, fundamentalmente.

Similarmente não se observou quaisquer prejuízos à defesa, sabidamente exercida com bases em elementos probatórios.

Dessa forma, há de se conduzir este *decisum* fundado na descrição e exigências fiscais, refutando-se a tipificação quando a exigência do IRPJ - ao abrigo do art. 191- não for acompanhada da indissociável tributação na fonte.

II.1 - Termos de Verificação Fiscal (TVF) n.º 01 e 02



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

Processo nº : 10880.003765/2001-86

Acórdão nº : 103-20.815

II.1.1 - Glosa de despesa não-comprovada com Comissões s/ Vendas - conta 5112042-3, nos montantes de Cr\$ 15.392.959,58 (TVF n.º 01) e Cr\$ 15.843.958,07 (TVF n.º 02). Documentos de fls. 384 a 588.

Há duas vertentes a serem consideradas na presente acusação, a despeito de a ilustre Autoridade recorrida ter dado tratamento isonômico a ambas, e a par de ter citado, como arrimo à sua decisão, os documentos de fls. 384/588 – estes adstritos à primeira quadra acusatória: enquanto o TVF n.º 01 noticia entes impugnados sob o patrocínio de pessoas jurídicas em situação irregular, assinalando-se que todas elas encontravam-se na condição de extinta ou suspensa no sistema CGC da SRF, na outra ponta, a presença de pessoas físicas intermediárias das operações comerciais da recorrente, sem que restassem provadas, aliás, em ambas, a efetividade das operações.

Nos dois pilares acusatórios o invólucro legal consubstanciado nos arts.191 e 192 do RIR/80, não obstante a falta material da contraprestação.

É iniludível que os documentos apresentados afastam quaisquer tentativas de se infirmar os gastos.

Item que se nega provimento.

II.2 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 03

II.2.1 - Glosa de despesas com Lanches e Refeições - conta 5112012-7, no montante de Cr\$ 24.884.314,04 - por não atenderem aos princípios da necessidade e normalidade, além de as emitentes das respectivas notas estarem em situação irregular junto à SRF. Documento de fls. 1.146 a 1.248.

Os documentos coligidos às fls. 1.146 a 1.248 (contrato, notas fiscais, atestados firmados pelos funcionários etc.), elidem as asserções fiscais

Item que se nega provimento.



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

Processo nº : 10880.003765/2001-86

Acórdão nº : 103-20.815

II.3 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 04

II.3.1 - Glosa de despesa por insuficiência de sua comprovação com Encargos Financeiros - conta 3312005-2, no montante de Cr\$ 58.324.776,07. Enq. legal: art. 157 e §1.º, arts. 191 e parágrafos, 253 e §1.º e 387 - inciso I do RIR/80.

Não há o que reparar na decisão Monocrática. Afinal, os documentos de fls. 1.268/1.289, coincidentes com alguns valores e datas dos contratos acostados (fls. 1.251/1.267) confirmam os dispêndios havidos a esse título. Ressalve-se que encargos financeiros são entes necessários, normais (desde que praticados consoante as taxas de mercado bancário) e usuais para quaisquer empresas.

Item que se nega provimento.

II.4 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 05

II.4.1 - Saldo Credor de Caixa verificado no Livro Razão Auxiliar - conta 1111001-8 - Matriz, em 15.04.1991 e 06.09.1991, no montante de Cr\$ 155.495,05.

Alega a recorrente que se trata de mero erro de digitação, tendo em vista que os documentos de fls. 1.292/1.296 demonstram que o saldo credor teve origem em contabilização antecipada de despesas ou custos.

Pelas folhas 1.293 e 1.295 constata-se que a contribuinte faz transitar todo o seu movimento financeiro, inclusive bancário, pela conta caixa – Matriz. V.g., os recebimentos de duplicatas, a débito; logo a seguir, pelo depósito bancário, credita-se a referida conta caixa. As pequenas despesas são pagas em numerário.

A alegação da contribuinte não pode prosperar pelas seguintes razões:

01 - a nota fiscal sob o n.º 0068, de 03 de abril, desacompanhada de elementos que autentiquem a sua quitação na data assinalada pela litigante, e a sua correlação com o objeto acusatório, por si só, não emprestam liquidez e certeza às asserções recursais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.003765/2001-86
Acórdão nº : 103-20.815

02 - No que se refere ao recibo de fls. 1.295, de 12.09.91, melhor sorte não colhe a insurgente. Não há, por exemplo, correlação entre o saque do cheque que antecedeu a operação, no montante de Cr\$ 435.896,89, e a destinação, a título de aluguel, no valor de Cr\$ 317.974,00. Ora, se o saldo de caixa em 11.09.1991 era de Cr\$ 206.296,01, em face do débito do cheque **sacado** de Cr\$ 43.817,06, bastaria, para adimplir o citado aluguel, sacar (lançamento 469) um cheque no montante de Cr\$ 274.156,94. Salvo se o remanescente servira para solver outro compromisso não-revelado no lançamento de fls. 1.295.

Por outro lado, o pagamento à Sra. Creusa Lenita P. Pereira recebeu por conta do lançamento o n.º 0004 (fls. 1.295). O primeiro lançamento nesta mesma folha, a teor de taxa de condomínio (presume-se ser do mesmo imóvel), **ocorrido em 03.09.1991**, teve como número de lançamento, 0005. Aceitar as alegações da recorrente seria o mesmo que quebrantar a própria cronologia por ela construída em seu benefício. Vale dizer: o lançamento n.º 0004 teria ocorrido após o lançamento sob o n.º 0005. Improvável se não demonstrado à sociedade tratar-se de mais um equívoco de digitação.

Item que se concede provimento.

II.5 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 07.

I.5.1 - Glosa por não-comprovação de despesas a título de honorários profissionais advocatícios. Os documentos apresentados noticiavam remuneração em face de processos criminais, sem relacionamento com a empresa. Conta 5112018-5 – Honorários Profissionais, no montante de Cr\$ 18.371.000,00. Documentos de fls. 1.310/1.316.

Pelos elementos coligidos, presume tratar-se de reembolso de despesas referentes a mandado de segurança, *habeas corpus*, em processo junto ao STJ, em Brasília, junto à 3.ª Vara cível de Sorocaba (criminal), e processos administrativos ligados à Secretaria de Estado da Fazenda.



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

Processo nº : 10880.003765/2001-86

Acórdão nº : 103-20.815

A recorrente, como meio de prova, anexa petição endereçada à Vara Cível da Comarca de Sorocaba (SP), onde impetra Mandado de Segurança com pleito de liminar, contra ato do Sr. Delegado Regional Tributário – DRT – 4. Tal petição, datada de 25 de novembro de 1991 (fls. 1.320), é notadamente posterior a todas as notas “brancas” de reembolso de despesas, classificadas, contabilmente, pela contribuinte, como Despesas com Honorários Profissionais. Portanto, os elementos coligidos pela litigante não derruem a acusação fiscal – antes ratificam-na. Subsistem, pois, a indedutibilidade das despesas, porque não restou provada a origem dos dispêndios e a sua correlação com a fonte produtora – fato perfeitamente comprovável se a recorrente apresentasse cópias das principais peças dos diversos processos a que se alude. Ademais, aos entes acostados (notas “brancas” inválidas como recibo e cópias de cheques) não podem emprestar a mais tênue verossimilhança ao pleito.

Item que se concede provimento, restabelecendo-se a exigência.

II.6 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 08

II.6.1 - Glosa por não-comprovação a título de Despesas c/ viagens e Estadias - 5112006-7, no montante de Cr\$ 1.095.854,00. Documentos de fls. 03 e 04, 05 e 09, 06 e 08 e 10 e 12 do Volume I.

Trata-se de despesas necessárias, usuais e normais, porém não-comprovadas. Dessa forma, em face da exigência do IR-Fonte não há que se discutir de sua pertinência ou não, como equivocadamente assinala o Agente Fiscal.

Os documentos colacionados são compostos por recibos, cópias de cheques, relatórios de viagens que demonstram correlação com os lançamentos ora impugnados.

Item que se nega provimento.

II.7 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 12

II.7.1 - Passivo Fictício por não-comprovação dos valores constantes da DIRPJ - exigibilidades, no montante de Cr\$ 274.027.351,00. Documentos de fls. 66 a

154.

126.578*MSR*15/02/02



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

Processo nº : 10880.003765/2001-86

Acórdão nº : 103-20.815

A conta Fornecedores, consoante notícia o TVF n.º 12, apresenta um crédito de Cr\$ 157.387.538,00. Entretanto a soma de fls. 66 a 145 ascende a Cr\$ 168.946.23,00. Conclui-se pela existência de passivo não-escriturado. Como a recorrente não fora acusada dessa infração, impõe-se afastar qualquer consideração a respeito. As rubricas sob a égide de financiamentos (a curto e longo prazos) apresentam-se com saldos coincidentes com as demonstrações constantes do TVF em debate.

Dos elementos probantes da conta fornecedores apresentados até as fls. 145, alguns devem ser impugnados, tendo em vista não reunirem os requisitos mínimos aplicáveis e exigíveis na espécie.

FORNECEDOR	N.º DUPL.	FLS.	VALOR	OCORRÊNCIA
Dordetti Materiais para Construção	01	80-V.1	78.000,00	Inexistência de quitação e data de vencimento rasurada
Dordetti Materiais para Construção	01	81- V.1	222.120,00	Inexistência de quitação e número de dupl. Igual a antecessora
Wilkinson Sword da Amazônia S/A	5763	106-V.1	3.807.372,00	Sem comprovação
Gema Dist. Mat.Hosp.Ltda	00805	137-V.1	3.085.800,00	Inexistência do título de crédito e de referências acerca da obrigação

Entretanto, como as provas apresentadas superam as verbas consideradas não-comprovadas e constantes da tabela prévia, há de se concluir pela suficiência daquelas.

Item que se nega provimento.

II.8 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 13

II.8.1 – Glosa de custos e despesas não-comprovados por aquisição de matérias-primas e mercadorias diversas vendidas, respectivamente nos montantes de Cr\$ 291.983.091,00 e Cr\$ 97.368.718,00.

Sem quaisquer reparos, dessa feita, a tipificação da matéria ao abrigo isolado do art. 157 do RIR/80. É improcedente, entretanto, a glosa total dos itens de custos da empresa, notadamente quando tal iniciativa olvida os desígnios da fonte
126.578*MSR*15/02/02



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

Processo nº : 10880.003765/2001-86

Acórdão nº : 103-20.815

produtora na concreção das receitas operacionais ofertadas pela empresa à tributação, no mesmo período.

Ademais, a presunção fiscal de omissão de receita por ocorrência de passivo não-comprovado já abarca os diversos custos aqui similarmente impugnados.

Ora, se a documentação e os livros fiscais não foram postos à disposição do Fisco, de forma recalcitrante, o fato deveria remeter o Agente Fiscal para outra hipótese tributária, como recomenda o arbitramento dos lucros.

As provas exaustivas constantes de fls.160 a 1.158 atestadas pela Autoridade prévia derruem a pretensão fiscal.

Item que se nega provimento.

B - TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

B.1 - PIS/Receita-Operacional

Incensurável a decisão combatida, pois se trata de exigência fundada nos inconstitucionais Decretos-lei n.º 2.445/88 e 2.449/88.

B.2 - Finsocial

Pelo demonstrativo de fls. 1.358, percebe-se que a Autoridade Julgadora Singular exonerou a impugnante desta exigência, integralmente, não obstante, e ao reverso, a sua ementa noticiar que apenas será cancelada parte do lançamento do Finsocial em alíquota superior a meio por cento. Os diplomas legais citados às fls. 1.357 determinam às Autoridades Monocráticas subtraírem das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9.º da Lei n.º 7.689/99, a exigência desta contribuição social quando estribada em alíquota superior a meio por cento, aliás, de conformidade com a decisão do e.STF. É inegável, pois, o lapso material incorrido pela digna Autoridade *a quo*.



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

Processo nº : 10880.003765/2001-86

Acórdão nº : 103-20.815

Em face do exposto, deve-se conceder provimento parcial a esta imposição, objetivando ajustá-la não só ao decidido em relação ao tributo principal (IRPJ), como de resto fixar a sua alíquota em meio por cento com incidência sobre as parcelas remanescentes em ambos recursos (de ofício e voluntário).

B.3 - IRRF

Infligência com supedâneo no art. 8.º do DL 2.065/83, quando já vigia o art. 35 da Lei n.º 7.713/88. Lançamento insubsistente.

B.4 - CSSL

Do que fora decidido, deve-se conceder provimento parcial a esta imposição, objetivando ajustá-la ao assentado em relação ao tributo principal (IRPJ).

C O N C L U S Ã O

Em face do exposto, concede-se provimento parcial ao recurso de ofício impetrado, restabelecendo-se:

01 - a base de cálculo do IRPJ no montante de Cr\$ 18.526.495,05, consoante os Termos de Verificação Fiscais sob os n.º 05 e 07;

02 - o ajuste da base de cálculo da Contribuição ao Finsocial, em face do que fora decidido acerca do tributo principal, observado o limite máximo de meio por cento para a respectiva alíquota;

03 - o ajuste da base de cálculo da CSSL em face do que fora decidido em relação ao tributo principal.

Sala de Sessões - DF, em 22 de janeiro de 2002

NEICYR DE ALMEIDA