MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 10880/006.741/88-69

LRC/

Sessão de 12 de junho de 19 91 ACORDÃO Nº 103-11.343

Recurso nº: 95.400 - IRPJ - EXS: DE 1985 e 1986

Recorrente: PRODUTOS ELÉTRICOS PANDORA LTDA.

Recorrida: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO-SP

IRPJ - PASSIVO FICTÍCIO - OBRIGAÇÕES JÁ LIQUIDADAS MANTIDAS EM ABERTO. - A manutenção no passivo de obrigações já liquidadas constitui presunção relativa de omissão de receita, salvo prova em contrário, a cargo da contribuinte, no caso não feita.

IRPJ - DESPESAS INDEDUTÍVEIS - DOAÇÕES - ERRO DE LANÇAMENTO - INEXISTÊNCIA DE DOCUMENTOS QUE COMPROVEM A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. - Embora acatada a alegação de erro de lançamento, a documentação apresentada não é hábil para comprovar a efetiva prestação de serviços de propaganda, já que duplicatas geralmente se originam de notas fiscais e estas não foram apresentadas.

IRPJ - DESPESAS INDEDUTÍVEIS - DESPESAS COM PROPAGANDA - INOBSERVÂNCIA AO REGIME DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL VIGENTE. - Valem as normas da legislação revogada para os fatos que ocorreram à época de sua vigência (art.144, CTN). Assim, as despesas de propaganda efetuadas no ano-base de 1984 obedeciam ao regime de caixa, mudando-se a sistemática posteriormente, quando foi adotado o regime de competência. Provimento parcial do recurso neste item.

IRPJ - DESPESAS INDEDUTÍVEIS - DUPLICATAS - DEVEDORES INADIMPLENTES - VALORES LANÇADOS À CONTA PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS. - O protesto de um título, ainda que seguido da inércia do devedor, não é medida suficiente por si só para que o respectivo crédito seja considerado incobrável. Os débitos à conta em causa, só se justificam desde que esgotados os meios normais e necessários à cobrança, mesmo que se levando em conta a relação de custo-benefício.

IRPJ - DESPESAS INDEDUTÍVEIS - SERVIÇOS DE TERCEIROS - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. - A falta de provas, através de documentos, de que os serviços foram realmente prestados à empresa que os contabilizou e os apropriou como despesa operacional, justifica a glosa.

IRPJ - DESPESAS INDEDUTÍVEIS - GASTOS COM VEÍCULOS DE SÓCIOS - INEXISTÊNCIA DE CONTRATO ENTRE AS PARTES. - Serão dedutíveis os valores comprovadamente pagos a título de manutenção de veículo de propriedade do sócio, desde que, se prove o uso efetivo do veículo nas operações normais da empresa, o desembolso dessa despesa e a existência de contrato (ainda que não escrito) entre as partes, para uso do mesmo.

IRPJ - DESPESAS INDEDUTÍVEIS - DISPÊNDIOS - BENS DO ATIVO IMOBILIZADO LANÇADOS À CONTA DE DESPESAS GERAIS. - O registro de bens imobilizáveis como despesas somente é possível se, o valor unitário estiver dentro do limite estabelecido para cada ano-calendário ou ultrapassando esse parâmetro, cujo prazo de vida útil não exceda um ano.

IRPJ - DESPESAS INDEDUTÍVEIS - OMISSÃO DE RECEITA DECORRENTE DA NÃO IMOBILIZAÇÃO - CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE O BEM - DEPRECIAÇÃO E CORREÇÃO DA DEPRECIAÇÃO. - Classificando-se os importes como expressões do ativo permanente, correta a pretenção de correção monetária de um lado, contrabalançada pelas despesas com a depreciação e a correção monetária das depreciações acumuladas, desde a data da aquisição, (AC. CSRF 01.01.066, de 26/11/1990).

IRPJ - DESPESAS FINANCEIRAS - APROPRIAÇÃO "PRO RATA TEMPORE". - O princípio da apropriação de despesas "pro rata tempore" nos exercícios sociais a que corresponderem é consagrado, tanto pela legislação quanto pela jurisprudência. Assim, as despesas financeiras correspondentes a mais de um exercício, mesmo quando pagas integralmente no primeiro exercício, devem ser apropriadas proporcionalmente ao resultado de cada exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PRODUTOS ELÉTRICOS PANDORA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento

parcial ao recurso para excluir da tributação as quantias de Cr$... 135.570,00 e Cr$ 19.900.228,00, respectivamente nos exercícios de 1985 e 1986, admitindo a depreciação relativamente aos valores de Cr$ 163.953,00 e Cr$ 634.904, respectivamente nos exercícios de 1985 e 1986, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF)., em 12 de junho de 1991.

MÁRCIO MACHADO CALDEIRA - PRESIDENTE

DÍCLER DE ASSUNÇÃO - RELATOR

VISTO EM SESSÃO DE: 22 AGO 1991

ZAINITO HOLANDA BRAGA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO, LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA, ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, ILCENIL FRANCO, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

LRC/

RECURSO: 95400
ACÓRDÃO: 103-11.343
RECORRENTE: PRODUTOS ELÉTRICOS PANDORA LTDA.

R E L A T Ó R I O

Trata-se de processo que retorna a esse Conselho, em virtude de Resolução nº 103-1.051, de 23.04.90 (fls. 476/481), baixada a fim de que se confirmasse ou não a tempestividade da impugnação.

O processo já se encontra relatado às fls. 477/480, até a apresentação do recurso.

Em resposta ao solicitado, a autoridade administrativa informou ser tempestiva a peça impugnatória, uma vez que dia 18.04.88 foi antecipação do feriado nacional de 21.04.88 (fls. 481/verso).

Este, o novo relatório.

V O T O

CONSELHEIRO DÍCLER DE ASSUNÇÃO, RELATOR:

O recurso é tempestivo (fls.463/474). devendo portanto, ser conhecido.

A preliminar de compensação de valor do prejuízo fiscal com o montante desta exigência é impocedente, uma

vez que devidamente corrigidos foram os prejuízos já compensados, por inteiro, no exercício de 1987, conforme documentos de fls.450/451.

Prosseguindo na análise, a recorrente aponta um único título divergente na apuração do passivo fictício, requerendo sua exclusão da relação fiscal.

A duplicata constante das obrigações a pagar em exercício seguinte e a apresentada como quitada pela fiscalização não coincidem em data de vencimento, sendo que a apresentada pela recorrente, sim, coincide. Verifica-se que, inclusive, o nº do cheque anotado a lápis ao lado da relação confere com o nº da cópia de cheque apresentada pela contribuinte quando do pagamento em cartório no dia 11/02/85 da duplicata vencida em 24/01/85. Quanto à numeração, é de se considerar, pela sequência de vencimentos, ter sido a fatura desdobrada em várias duplicatas.

No mais do mérito, a análise será feita pelos itens individualizados do auto de infração, para uma melhor visão global da presente discussão.

a) **PASSIVO FICTÍCIO**: exercício de 1985, ano-base de 1984.

Considerando a preliminar do mérito já analisada e prevalencendo a decisão da exclusão da duplicata de nº 03 no valor de CR$ 135.570,00, no mérito propriamente sob o aspecto material, a manutenção em aberto de obrigações já liquidadas, representa um passivo fictício, constituindo indício de omissão de receita. Entende-se como passivo fictício a diferença entre o saldo da conta de fornecedores no balanço e a relação de credores apresentada pelo contribuinte.

Segundo a fiscalização os títulos apresentados nos autos possuem todos autenticação mecânica bancária, demonstrando assim, estarem quitados em 31/12/84, não podendo, portanto, figurar no balanço nesta data.

Aliás, tal fato nem ao menos foi comentado pela contribuinte que se limitou a questionar apenas o valor acima referido e excluído da exigência. Tratando-se de matéria exclusivamente de provas a cargo da recorrente, a sua ausência contribui para a confirmação da tese fiscal

b) DESPESAS INDEDUTÍVEIS: exercício de 1985 e 1986, ano-base de 1984 e 1985, respectivamente.

1) DOAÇÕES: exercício de 1985 e 1986, ano-base 1984 e 1985, respectivamente.

Aceita-se a alegação de erro de lançamento quanto aos pagamentos efetuados à Loja Serenissíma, porém a documentação apresentada não é hábil para comprovar a efetiva prestação de serviço de propaganda, pois somente avisos bancários não elidem a presunção. Se existem duplicatas, deveria a recorrente ter apresentado a nota fiscal que as originou.

2)DESPESAS DE PROPAGANDA: exercícios de 1985 e 1986, ano-base de 1984 e 1985, respectivamente.

Trata-se aqui de dedução de despesas de propaganda, em inobservância ao regime da escrituração contábil vigente.

Quanto a essas despesas, a partir de 1985 com a Lei 7450/85, houve alteração no seu tratamento.

Anteriormente, as despesas de propaganda eram regulamentadas pelo regime de caixa, ou seja, autorizando-se a sua dedução apenas quando efetivamente pagas, com a saída de valores do caixa da empresa.

Nesse sentido era a jurisprudência:

"O Decreto Lei não alterou o regime de dedutibilidade das despesas de propaganda, previsto no inciso. Só são

> **dedutíveis no ano do pagamento."**
> **(Ac. 1º CC. 101-79.934/81).**

Entretanto, a partir da Lei 7450/85, a sistemática mudou, passando-se a adotar o regime de competência.

Essa é a regra de seu artigo 54:

> **"As despesas de propaganda são dedutíveis nas condições estabelecidas pela lei nº4506, de 30/11/64, segundo regime de competência."**

No caso específico, dois são os exercícios em questão: 1985 e 1986

No primeiro valem as normas da legislação revogada, posto que à época da ocorrência do fato (1984) vigorava aquela sistemática em regime de caixa.

Em relação ao segundo caso porém o regime a ser observado é o de competência.

Assim pois, assiste razão à contribuinte quanto ao exercício de 1986 eis que, as despesas foram corretamente apropriadas. Devem ser mantidos, como tributáveis apenas os valores referentes ao ano base de 1984, na forma da legislação em vigor.

3) **DUPLICATAS:** exercício de 1985, ano base de 1984.

Verifica-se aqui, a existência de perdas ativas, cujos clientes se tornaram inadimplentes, sendo que estes valores foram lançados, em 31/12/84, na conta Provisão para Devedores Duvidosos.

Qualquer despesa pode ser dedutível, desde que comprovada hábil e idoneamente através de documentos. Por outro

lado, só se admite e justifica débitos à conta em causa desde que esgotados todos os meios legais e necessários à cobrança.

Há que se admitir que não se exigem esforcos desmesurados, porém nem o extremo comodismo. No caso, apenas relatórios de empresa especializada não comprovam concretamente o esgotamento dos meios legais. A limitação pura e simples ao protesto do título, sem se utilizar dos meios consequentes à este ato, não demonstram as alegações de que a contribuinte se utilizou de todas as formas legais para a cobrança do crédito, não justificando portanto, tais débitos à conta do resultado do exercício.

Nesse sentido entende a jurisprudência:

"Protesto de Títulos - O protesto de um título, ainda que seguido da inércia do devedor em levantá-lo, não é medida suficiente para que o respectivo crédito seja considerável incobravél. A não ser que se trate de pequenas quantias, o prejuízo no recebimento de créditos só poderá ser debitado à provisão de créditos de liquidação duvidosa após terem-se esgotados os recursos para a sua cobrança."
(Ac. 1º CC 105.08000/84).

4) <u>SERVIÇOS DE TERCEIROS</u>: exercício de 1985, ano base de 1984.

Discute-se aqui a efetividade dos serviços prestados pagos ao Centro Service Ltda, sem que tenha sido trazido aos autos qualquer documento de forma a demonstrar precisa e habilmente o fato alegado pela contibuinte. Considera-se que a ausência de comprovação de que os serviços foram realmente prestados à empresa que os contabilizou e os apropriou como despesa operacional, justifica-se por si só, a glosa imposta.

O fato de que a despesa foi assumida, havendo inclusive desembolso, é insuficiente para torná-la dedutível, devendo para tanto ser apresentado documento próprio, no mínimo nota fiscal, onde deve constar a especificação do serviço.

5) **GASTOS COM VEÍCULOS DE SÓCIOS:** exercício de 1985 e 1986, ano base de 1984 e 1985, respectivamente.

Debate-se aqui depesas com reparos de veículos de propriedade de seu sócio gerente, bem como gastos com veículos não identificados nas notas fiscais, questões estas que se resolvem, basicamente, por meio de provas.

Serão dedutíveis os valores comprovadamente pagos a título de manutenção de veículo de propriedade do sócio, desde que se prove o uso efetivo do veículo nas operações normais da empresa, o desembolso dessa despesa e a existência de contrato entre as partes, para uso dos mesmos. Descumpridas qualquer desta exigências, perde a despesa seu caráter de dedutibilidade.

No caso, a própria recorrente admite não existir o contrato necessário, reconhecendo assim, a legitimidade da glosa. Quanto aos gastos efetuados com o veículo do sócio principal da empresa, a esse respeito a jurisprudência deste Egrégio Conselho é unânime:

> **"Indedutíveis as despesas com veículos não pertencentes à empresa e sobre os quais não constam contratos entre as partes sobre o uso dos mesmos, por não ter sido demonstrado serem necessárias à atividade do contribuinte e à manutenção da fonte produtora."**
> **(Ac. 1º CC 103.07.110/85)**

Quanto as demais despesas que a recorrente pretende legítimas, não trouxe ela aos autos,qualquer prova que venha a elidir a presunção. A simples alegação de que em seu ativo permanente estão registrados veículos de certas marcas e modelos, não basta para se considerar as despesas de manutenção de veículos

dedutíveis, mesmo porque as notas fiscais apresentadas (fls. 195/204) não trazem dados que venham a identificar em quais veículos foram efetuados os reparos.

> **"Não são dedutíveis os gastos com lubrificantes, combustíveis e manutenção de veículos que não estejam escriturados no ativo permamente da empresa, bem como os gastos que se referem a veículos não identificados."**
> **(Ac. 1º CC 105-0.136?83 e 1791/86)**

6) **DISPÊNDIOS E OMISSÃO DE RECEITAS:** exercício 1985 e 1986, ano base de 1984 e 1985, respectivamente.

Referem-se tais dispêndios a débitos efetuados pela recorrente à conta de despesas gerais - instalações, de notas fiscais de compra de bens próprios do ativo imobilizado tais como: vitrôs basculantes, luminárias e carpetes, possível somente se o valor unitário estiver dentro do limite estabelecido para cada ano-calendário ou ultrapassando esse parâmetro, cujo prazo de vida útil não exceda de um ano. Decorre da não imobilização, segundo a fiscalização, omissão de receita em virtude da não aplicação da correção monetária sobre o bem.

Incorreto o procedimento utilizado pelo contribuinte, registrando bens imobilizáveis como despesa. Os bens adquiridos, constantes da nota fiscal de fls 216/218, deveriam ser ativados, visto que vitrôs, luminárias e forrações não se desgastam em curto espaço de tempo.

Quanto a correção monetária de tais bens como se devessem, de pronto, integrar o ativo da empresa, ex offício:

Nesse ponto, indistintamente, a jurisprudência dominante desse Conselho, até o advento do AC. CSRF 01.01.066, de 26 de novembro de 1990, unanime, da lavra do Conselheiro Presidente **URGEL PEREIRA LOPES**, evoluiu no sentido de considerar a correção monetária indevida, por constituir-se numa dupla e incabidda pretensão.

Tinha-se que, nestas hipóteses, que os procedimentos de contrapor esses dispêndios contra resultados, diretamente, apesar de indevido, equivalia a uma depreciação integral do bem, nada havendo mais que se exigir, em termos de correção monetária, como se esse bem pudesse ainda ser considerado como integrante do ativo da empresa.

Pelo AC.CSRF/01-01.066, de 26 de novembro de 1990, a orientação que terminou por prevalecer foi a seguinte:

> " O tratamento tributário dispensável aos casos de bens ou gastos que deveriam ter sido escriturados no ativo permanente e que, ao invés, foram escriturados e apropriados como custos ou despesas do exercício, tem sido objeto de decisões discrepantes entre as Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes e, mesmo em cada uma delas, registram-se mutações ao longo destes últimos anos. Ultimamente vem se consolidando o entendimento (notadamente na primeira Câmara), na linha do que passo a expor.
>
> Não há dúvida de que os bens ou direitos ativáveis, segundo as normas de direito comercial, contábeis e fiscais de regência, devem ser considerados como se estivessem contabilizados no Ativo Permanente.
>
> Se foram contabilizados como custos ou despesas operacionais impõe-se a correspondente glosa.
>
> Como, na verdade, o bem não está no Ativo Permamente, não foi corrigido monetariamente.

O remédio é proceder-se à correção monetária extracontabilmente, para se achar a respectiva "receita" de correção monetária.

Assim, se é legalmente possível cobrar tributo em função de diferença de correção monetária do Ativo Permamente, feita extracontabilmente, por não ter sido efetuada pelo contribuinte, no todo ou em parte, no local e na época próprios, é igualmente possível e legítimo, por um princípio de simetria e de justiça desejáveis, considerar as demais consequências fiscais, ainda que pertinentes a faculdades jurídicas à disposição dos contribuintes.

Nessa linha de pensamento, se os bens ou direitos ativáveis devem ser considerados como se no ativo estivessem, essa regra tanto há de valer para a correspondente correção monetária credora, que é um direito do Fisco e o favorece, como para a amortização cabível, que constituiria uma faculdade ddo contribuinte e o beneficiaria.

Mesmo porque o fato de o bem não estar no imobilizado não significa que tenha deixado de ser utilizado pelo contribuinte, igualmente sofrendo desgate ou atingido pela obsolescência

Nesses casos, a justiça fiscal sobreleva eventuais inobservâncias dos fundamentos técnicos da depreciação ou da amortização.

Por conseguinte, na recomposição dos resultados tributáveis, cumpre deduzir as depreciações que, em execução, forem apuradas cabíveis, à luz das regras legais de regência do instituto, sobre os bens que a autuação considerou ativáveis.

No presente litígio a ação fiscal alcançou, apenas, o exercício de 1985, ano-base de 1984, em relação ao tema objeto do recurso especial.

Se tivesse alcançado exercício subsequente ainda cumpriria considerar os efeitos da correção monetária extracontábil no Patrimônio Líquido.

Como se sabe, os mecanismos da correção das contas do balanço perseguem o saldo da conta correção monetária. Quer ela seja contábil, como deve ser, quer seja extracontábil, como pode ser, a correção monetária do Ativo, levantada em procedimento fiscal, forma reserva oculta que deve repercutir no Patrimônio Líquido, onde vai gerar correção monetária subtrativa no exercício subsequente. Obviamente, essa reserva oculta só pode ser considerada pelo valor líquido, depois de deduzida a correspondente provisão para o imposto de renda.

Mas este aspecto do problema não será considerado no caso vertente, na medida em que não cabe entender os efeitos da decisão a exercícios não examinaddos.

Isto posto, dou provimento, em parte ao recurso especial, para restabelecer a tributação da parcela relativa à correção monetária dos bens ativáveis (Cr$), diminuída da depreciação calculada na forma da lei.

Ementa do referido Ac. CSRF/01-01.066, de 26 de novembro de 1990:

"IRPJ - BENS ATIVÁVEIS - DESPESAS. Os gastos com bens que, pela sua natureza, utilização e tempo de vida útil, deveriam estar contabilizados no Ativo Permanente, são indedútiveis a título de custos ou despesas operacionais, nos exercícios em que foram pagos ou incorridos.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO. Os bens ou gastos ativáveis, não escriturados no Ativo permanente e, portanto, não corrigidos com o balanço, devem ser corrigidos extracontabilmente, para se computar a respectiva receita de correção monetária. Contudo, cabe, igualmente, a dedução da depreciação considerados os aspectos legais e fiscais que a envolvem, tratando-se de bens que sofreram os efeitos do desgaste ou obsolescência, inobstante escriturados em contas não integrantes do Ativo Permanente."

Tenho, pelo menos por hora, que essa posição reflete melhor o equilíbrio entre as coisas, sem nenhum prejuízo do valor maior perseguido, que é o da justiça.

7) INSUFICIÊNCIA NO PAGAMENTO DO IRPJ EM RAZÃO DE EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO E DESPESAS ANTECIPADAS COM

DESCONTO DE BORDERÔ DE DUPLICATAS PERTENCENTES AO EXERCÍCIO SOCIAL SEGUINTE: exercício de 1985 e 1986, ano base de 1984 e 1985, respectivamente.

Nesse aspecto, muito bem se manifestou o Sr Agente Fiscal em sua informação fiscal de fls 449, a qual peço vênia para transcrever:

> "No que se refere a impugnação da matéria tributada neste termo, despesas bancárias debitadas à conta 325.10003 com inobservância do regime de competência contábil, refutamos de pronto as alegações da impugnante, que pretende ver reduzidos os valores tributados como antecipação de despesas, partindo do princípio de que se devem contar os dias a partir da data do adiantamento feito pelo Banco e não da data de emissão do aviso bancário. Ora, essa última data é a que consta do extrato emitido pelo estabelecimento de crédito e a partir de quando a empresa é realmente credora do valor do desconto e devedora do importe das despesas. O art. 253. parágrafo 1º, letra "a", do Regulamento do imposto sobre a renda é clarríssimo e não comporta dúbia interpretação, consagrando o princípio de apropriação de despesas "pro rata tempore" nos exercícios sociais a que corresponderem. Inclusive o 1º Conselho de Contribuintes, no Acórdão 101.73.204/82, sentenciou que as despesas financeiras correspondentes a mais de um exercício, mesmo quando pagas integralmente no primeiro exercício, devem ser apropriadas proporcionalmente ao resultado de cada exercício."

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, por tempestivo, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, a fim de excluir da tributação as quantias de CR$ 135.570,00 e CR$ 19.900.228,00, respectivamente nos exercícios de 1985 e 1986, admitindo-se a depreciação relativamente aos valores de CR$ 163.953,00 e CR$ 634.904,00, respectivameente nos exercícios de 1985 e 1986.

Braília (DF) 12 de junho de 1.991

Conselheiro Dícler de Assunção - Relator.