

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.025370/91-00
Recurso nº : 132.410
Matéria : IRPJ - EXS.: 1987 a 1990
Recorrente : PAPEL E CELULOSE CATARINENSE S/A
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO/SP-I
Sessão de : 01 DE JULHO DE 2003
Acórdão nº : 105-14.145

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA CONTÁBIL - Inadmissível o pedido de diligência ou perícia contábil de caráter genérico e que deixa de atender requisitos indispensáveis à sua feitura, em desacordo ao estabelecido pelo art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

IRPJ - GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS - SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS - Cabível é o lançamento quando constatado que os valores apropriados como custos ou despesas de serviços prestados por terceiros não estavam acobertados por notas fiscais, assim também quando não comprovada a sua efetiva prestação.

Recurso não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PAPEL E CELULOSE CATARINENSE S/A

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


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE

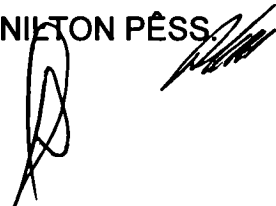

ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA - RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2003

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n° : 10880.025370/91-00
Acórdão n° : 105-14.145

2

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, DANIEL SAHAGOFF, DENISE FONSECA RODRIGUES DE SOUZA, FERNANDA PINELLA ARBEX, CORINTHO OLIVEIRA MACHADO (Suplente Convocado) e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, justificadamente o Conselheiro NILTON PÊSS.

Handwritten signatures of the council members, including a large signature on the left and a smaller one on the right.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 10880.025370/91-00
Acórdão nº : 105-14.145

3

Recurso nº : 132.410
Recorrente : PAPEL E CELULOSE CATARINENSE S/A

RELATÓRIO

PAPEL E CELULOSE CATARINENSE S/A, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos, discordando do teor da Decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, que julgou procedente em parte a exigência formalizada por meio do auto de infração relativo ao IRPJ, fls. 61 a 68; recorre a este Conselho de Contribuintes pretendendo a sua reforma, do qual transcrevo as seguintes ementas:

Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.

DESPESAS OPERACIONAIS – SERVIÇOS DE TERCEIROS – COMISSÕES. A dedutibilidade da despesa está condicionada à comprovação hábil sendo imprescindível a apresentação da nota fiscal de serviços ou outro documento fiscal de emissão obrigatória.

DIVERGÊNCIA NAS QUANTIDADES (ESTOQUE). Demonstrado equívoco na elaboração da Declaração anual de IPI, improcede a tributação da diferença de quantidades.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.

A peça de autuação, decorrente de ação fiscal concluída em 27/08/91, reporta-se aos períodos-base de 1986 a 1989 e traz a seguinte motivação:

- 1) Glosa de Despesas de Comissões pagas a Pessoas jurídicas, por terem sido contabilizadas sem suporte em documentação hábil, Notas Fiscais de Serviços;
- 2) Diferença de Estoque de Matéria-Prima – Omissão de Compras



Destacando-se que deste último item foi a sua **tributação desonerada** pela Primeira Instância.

Faço observar que nos autos processuais encontram-se cópias de outros autos de infração lavrados contra a empresa, decorrentes do mesmo procedimento fiscal, a saber: PIS/DEDUÇÃO, fls. 107 a 110 – Proc. n° 10880.025375/91-15; IRRF, fls. 111 a 113 – Proc. n° 10880.025374/99-52; PIS/FATURAMENTO, fls. 114 a 116 – Proc. n° 10880.025373/99-90; CSLL, fls. 117 a 122 – Proc. n° 10880.025371/99-64 e FINSOCIAL/FATURAMENTO, fls. 123 a 125 – Proc. n° 10880.025372/99-27; não se tendo notícia de sua destinação.

Cientificada da Decisão em 25/06/2002 (terça-feira), AR às fls. 656, a empresa ingressou, em 23/07/2002 (terça-feira), com recurso para este Primeiro Conselho de Contribuintes, por intermédio de procurador legalmente constituído, fls. 661, em que reitera os argumentos impugnatórios, os quais, relativamente à parte recorrida, foram assim sintetizados pela Primeira Instância:

PRELIMINAR

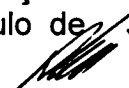
“A impugnante requer diligência e perícia por serem fundamentais para comprovar:

-que os procedimentos para pagamento das comissões, demonstradas por amostragem, ocorreram em todos os pagamentos de Comissões aos Representantes Comerciais contratados;”

“DO MÉRITO

-pela manifestação do Sr. Auditor Fiscal subentende-se que todos os requisitos exigidos pelo art. 191 do RIR/80 foram satisfeitos, restando apenas como empecilho para aceitação da redução do lucro real a falta de emissão de notas fiscais de serviços pelos Representantes Comerciais;

-os pagamentos efetuados aos Representantes Comerciais estão suportados por contrato onde estão estipuladas todas as condições inclusive percentuais a serem recebidos pelo contratado a título de comissão (vide documento n° 05);



-todos os pagamentos realizados aos Representantes Comerciais a título de comissões, mesmo que não tenham emitido a Nota fiscal de Serviço, segue a sistemática adiante descrita:

- Relatório de Comissões liberadas ou liquidadas;
- Lançamento no Diário geral;
- Emissão de cheque ou Ordem de Pagamento;
- Retenção de Imposto de Renda;
- Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, comprovando o recolhimento do IR na Fonte sobre as comissões pagas;
- Declaração de Contribuições e Tributos Federais;

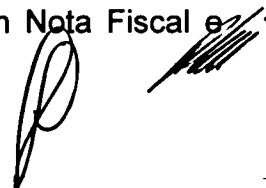
-demonstrando o acima mencionado, a Impugnante está anexando por amostragem, desde os anos de 1986 a 1989, todos os documentos e controles emitidos para pagamento de Comissões aos Representantes Comerciais;

-outro procedimento da Impugnante que demonstra a efetiva prestação do Serviço é o de fazer constar nas Notas Fiscais Fatura, nome do Representante que efetivou a venda (vide doc. 6 a 9). Reproduz ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes às fls. 85 a 86;"

Com base na mesma argumentação de regularidade dos procedimentos contábeis e aqueles em relação às despesas, tais como contratos, relatórios de comissões liberadas e liquidadas, emissão de cheque ou ordem de pagamento, retenção de IR na fonte, emissão de DARF e posteriormente a DCTF, questiona o entendimento do Delegado de Julgamento de só aceitar como prova de pagamento e da prestação de serviços através da nota fiscal de serviços, olvidando todos os documentos acostados aos autos.

Contestando a afirmativa do Julgador em classificar os contratos como de "adesão" sem justificar o porquê, questiona se eles não têm validade jurídica, assim também em relação ao posicionamento sobre as Decisões do Primeiro Conselho, as quais seriam proferidas em vista das peculiaridades de cada processo.

Ao final pede seja reformada a Decisão recorrida e considerada dedutíveis as despesas efetuadas com Representantes Comerciais que não emitiram Nota Fiscal e




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n° : 10880.025370/91-00
Acórdão n° : 105-14.145

6

seja considerado o que este Conselho já decidiu favoravelmente a outros contribuintes em situação idêntica.

Veio o processo à apreciação deste Conselho de Contribuintes instruído com a prestação de depósito recursal, conforme testifica o documento de fls. 679 e do despacho de fls. 683.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized loop that encircles the text "É o Relatório."

VOTO

Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, Relator

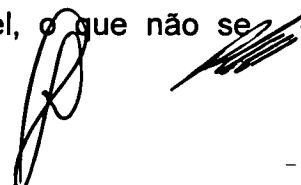
O recurso é tempestivo e, garantida a sua apreciação pela prestação de depósito recursal, dele tomo conhecimento.

Tratarei a seguir do **pedido de diligência/perícia** embutido no seu Recurso em função dos termos de argumentação apresentados.

As diligências e perícias mencionadas no texto legal, Art. 16, IV, do PAF, Decreto n° 70.235/72, para a sua concretização, necessitam de clara determinação dos motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames que se deseja realizados e, no caso de perícia, o nome, endereço e a qualificação profissional do perito. Se assim não fosse, o instrumento perderia a sua finalidade, porquanto a autoridade administrativa estaria a atender pedidos genéricos, de todos os matizes, sem nenhuma objetividade, consoante traduz o § 1º do mesmo artigo.

Ademais, cabe ao julgador, à luz dos elementos constantes dos autos, verificar a sua prescindibilidade, se necessárias ou não ao deslinde da querela, formando, em consequência, livremente sua convicção, consoante reza o artigo 18 daquele Diploma.

Está a peça de acusação fiscal, assim também o *Decisum* hostilizado, amparada na indicada ausência de documentos necessários e indispensáveis em que se queria amparar deduções de custos/despesas. Esta é a questão. Logo, toda e qualquer manifestação acerca da matéria tributável que se pretende modificada, deverá vir robustecida por elementos de convicção, mormente se se referem à questões técnicas, capazes de provocar dúvidas a respeito da aferição do fato imponible, o que não se



vislumbrou encontrar nos relatórios originários do procedimento fiscal ou nos argumentos contestatórios, de impugnação ou de recurso.

Ora, se os elementos acostados aos autos processuais conferem certeza de que estamos a analisar os mesmos fatos narrados pela fiscalização e não houve o contribuinte demonstrar a sua inveracidade ou lançar dúvidas a esse respeito, seja de ordem técnica ou material, não há como permitir a admissão de tal pedido, tornando-se inócuo ante a clareza proporcionada pelas provas oficiais trazidas à colação. Aflorando, aí, o disposto no artigo 29, do Decreto nº 70.235/72.

Em assim sendo, rejeito o pedido por considerar desnecessária a realização de diligência ou perícia e por desatender requisito de ordem legal.

Quanto a **matéria tributária** objeto da presente demanda, Glosa de Despesas de serviços prestados por terceiros – pagamento de comissões a representantes comerciais sem nota fiscal, assim me posiciono.

A *prima facie*, destaque-se, o direito tributário positivo brasileiro segue os princípios da verdade material e da legalidade. Logo, qualquer exigência fiscal deverá estar respaldada na prova ou presunção legal da ocorrência do fato gerador da obrigação e em lei que a discipline. E assim também o será a contestação ao fato imponível cuja inoccorrência competir ao litigante demonstrar.

Dito isto, vejamos o que diz a legislação tributária acerca dos registros contábeis e dos resguardos a que estão submetidos.

Relativamente à escrituração e a documentação comprobatória, na conformidade do RIR/80, Decreto nº 85.450/80.



Art. 157 – A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com **observância das leis comerciais e fiscais** (Decreto-lei n° 1.598/77, art. 7°). (grifei).

(...)

Art. 174 – A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no **exame de livros e documentos de sua escrituração**, na escrituração de outros contribuintes, em informações ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (Decreto-lei n° 1.598/99, art. 9°). (grifei).

§ 1° - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela **registrados e comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei n° 1.598/77, art. 9°, § 1°). (grifei).

Dispõe o art. 15, do Decreto n° 70.235/72, sobre a instrução processual, sem esquecer o que rezam os artigos 16 e 17, do mesmo Diploma:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*(grifei)

Das peças examinadas, ficou patenteada a incapacidade de afastamento da exação, pelo fato de não terem sido carreados aos autos os necessários e indispensáveis comprovantes da efetividade da prestação dos serviços, tampouco os hábeis documentos típicos da transação negocial requeridos pela ordem legal, sem o que a insustentabilidade do lançamento não se fará dissipar.

Logo, a credibilidade dos assentamentos não se operacionaliza pelo simples fato de tê-los apenas na conformidade da técnica mas, também, se funda nos Princípios e Convenções que norteiam a Ciência Contábil, especialmente os da Continuidade, Oportunidade, Competência e da Consistência.



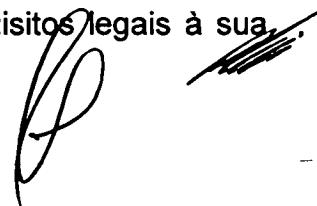
Significa dizer que, na conformidade das leis comerciais e fiscais, tais assentamentos deverão estar inequivocamente resguardados em documentação hábil, idônea e disponibilizada ao crivo da Fazenda Pública aos batimentos que julgar convenientes em busca da observação do fiel cumprimento da legislação tributária, nos parâmetros do nosso arcabouço jurídico.

Destacados os dispositivos que impõem regras à feitura de registros contábeis, vê-se que eles se aplicam perfeitamente à questão aqui tratada, **despesas**, conquanto deve estar o fato contábil devidamente circunstanciado, diga-se, documentado e observados os princípios contábeis acima referidos.

Sabe-se que documento hábil a acobertar uma operação é a Nota Fiscal, seja para as transações tipicamente comerciais ou de serviços, com as especificidades requeridas pela norma legal do poder tributante competente. Esta é a sua natureza. Ou seja, destinado a acobertar as transações mercantis e garantir os efeitos tributários aos contribuintes, vendedores e compradores, e à Fazenda Pública.

Entretanto, a simples apresentação de Nota Fiscal de Venda com a indicação de um interveniente ou a sua contabilização não prova a ocorrência de uma operação mercantil ou da prestação do serviços. Há de ser provada a necessidade da despesa, a efetiva entrega do bem ou serviço, o desembolso correspondente ao valor nela estampado e, mais, ter sido emitida por pessoa jurídica idônea. Estes são elementos cumulativos, aos quais o Poder Tributante conferiu requisitoriedade incondicional, não cabendo à Autoridade tributária, ao seu talante, deles prescindir, ainda que outros elementos, como contratos, guias e relatórios, prestem alguma indicação da possibilidade do fato ter ocorrido. A admissão do argumento trazido à colação repercutiria como abandono aos fundamentos da ordem jurídico/tributária.

De acordo com a peça de autuação os seus registros contábeis não estavam devidamente instruídos, fortificados pelo atendimento aos requisitos legais à sua



validação. Não tendo, juntamente com o rebate àquelas afirmativas do Fisco, carreado aos autos os documentos fiscais hábeis e demais elementos subsidiários comprobatórios dos custos e despesas que diz incorridos.

E aí reside a divergência entre as alegações de defesa e o que leciona o texto legal, eis que não provada a necessidade e efetiva prestação dos serviços. Ora, se inexistentes tais provas, não se pode concluir pela justeza dos lançamentos contábeis realizados.

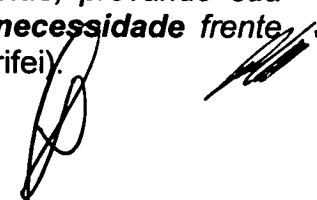
Sobremais, pelas disposições regulamentares, os valores grafados como custos ou despesas deverão estar calcados em documentação hábil e idônea, observados, ainda, os requisitos da normalidade, necessidade e usualidade, frente ao seu objeto social, e provada a efetividade da prestação dos alegados serviços, o que não conseguiu a empresa demonstrar.

Nesta linha de raciocínio, destaco alguns Acórdãos deste primeiro Conselho de Contribuintes relacionados ao tema:

*PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, **comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo** e que, por isso mesmo, toma o pagamento devido (Ac. 1° CC 103-11.731/96).(grifei).*

*PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Indedutíveis as despesas com prestação de serviços (tais como serviços de assessoria de imprensa) se **não comprovada a efetiva prestação dos serviços** (Ac.1° CC 103-06.707/85).(grifei).*

*SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS – Os serviços prestados por terceiros **devem ser comprovados através de documentação hábil acompanhada de outras provas subsidiárias, provando sua efetiva prestação, pagamento** do preço e sua **necessidade** frente aos objetivos sociais (Ac. 1° CC 101-76.510/86). (grifei).*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 10880.025370/91-00
Acórdão nº : 105-14.145

12

Da temática aqui tratada não se há de admitir que o procedimento adotado pelo contribuinte se coaduna às normas comerciais e fiscais vigentes, tampouco satisfaz os princípios e convenções contábeis que norteiam a feitura de tais registros.

Por todo o exposto e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 01 de julho de 2003.

ÁLVARO BARRÓS BARBOSA LIMA.

