



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Cleo/7

Processo nº : 10880.059386/92-43  
Recurso nº : 134.163  
Matéria : IRPJ E OUTROS – EX (s ). FIN (s ). 1988 a 1990  
Recorrente : POLIBRASIL S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
(INCORPORADA PELA POLIBRASIL RESINAS S.A.)  
Recorrida : PRIMEIRA TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ/CURITIBA/PR.  
Sessão de : 03 DE DEZEMBRO DE 2003  
Acórdão nº : 107-07.450

IRPJ.GASTOS INDEDUTÍVEIS E NÃO-COMPROVADOS. DUALISMO TRIBUTÁRIO. NATUREZA DISTINTA. Não há como tipificar um gasto como indeudável sem que se materialize a sua efetiva contraprestação. A indeudabilidade, para se confirmar, exige que o bem ou o serviço tenha sido contraprestado, pois de outra forma não haveria como conceituá-lo 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 indeudável 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 das suas especificidades implicarão erro insanável na construção do ilícito

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por POLIBRASIL S.A . INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA ( INCORPORADA PELA RESINAS BRASIL S.A .),

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Fez sustentação oral a Drª Camila Gonçalves de Oliveira, OAB/DF nº15791.

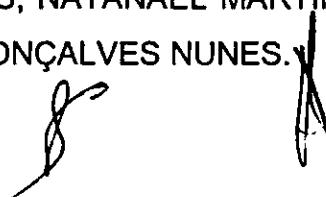
JOSE CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

NEICYR DE ALMEIDA  
RELATOR

FORMALIZADO EM:   
07 FEV 2004

1

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, NATANIEL MARTINS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Recurso nº :134.163  
Recorrente :POLIBRASIL S.A . INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA ( INCORPORADA PELA POLIBRASIL RESINAS S.A.)

## RELATÓRIO

### I – IDENTIFICAÇÃO.

POLIBRASIL S.A . INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA ( INCORPORADA PELA RESINAS BRASIL S.A .), empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela Primeira Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR., que concedera provimento parcial às suas razões iniciais, e que não conhecera da matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário ( Imposto sobre o Lucro Real da Exportação Incentivada calculado a menor, não correspondendo a aplicação da alíquota de 18% prevista na legislação em vigor).

### II – ACUSAÇÃO.

#### II.1. IRPJ

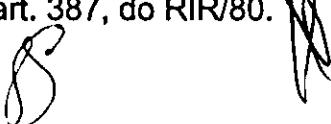
De acordo com o Termo de Verificação de fls. 24/25 e com o auto de infração de fls. 38/45, o crédito tributário – litigioso nessa esfera - lançado e exigível decorre do seguinte lançamento de ofício:

##### II.1.1. Ano-base de 1987:

II.1.1.1. Glosa de Valores por dedução indevida como despesa operacional das comissões provisionadas no exercício de 1987, a favor de Shell International Chemical Company, com sede em Londres/Inglaterra, como agente no exterior em suas operações externas, sem apresentação (após regularmente intimada) da documentação hábil que comprovasse a efetiva interveniência desse agente no estrangeiro nas respectivas operações. Montante de Cz\$ 36.686.640,36.

II.1.1.2. Glosa de Valores, por dedução indevida como despesa operacional, de variações cambiais em face das comissões provisionadas no exercício a favor de Shell International Chemical Company, como agente no exterior em suas operações externas. Montante de Cz\$ 14.549.319,21.

Enquadramento legal: arts. 154,191 e seus parágrafos 1º e 2º, e inciso I, art. 387, do RIR/80.



II.1.2. Ano-base de 1988.

II..1.2.1. Período de 01.01.1988 a 30.11.1988.

II.1.2.1.1. As mesmas infrações antes descritas ocorridas no período-base de 1987, respectivamente nos montantes de Cz\$ 108.704.178,12 e Cz\$ 86.850.620,36.

II.1.3. Período de 01.12.1988 a 31.12.1988.

II.1.3.1. As mesmas infrações descritas acima ocorridas no período-base de 1988, respectivamente nos montantes de Cz\$ 19.076.646,74 e Cz\$ 17.343.906,42.

II.1.4. Período de 01.01.1989 a 31.12.1989.

II.1.4.1. Glosa de Valores por dedução indevida como despesa operacional de variações cambiais em face das comissões provisionadas no exercício, a favor de Shell International Chemical Company, como agente no exterior em suas operações de exportação. Montante de Cz\$ 60.227,83; e

II.1.4.2. Imposto sobre o Lucro Real da Exportação Incentivada calculado a menor, não correspondendo a aplicação da alíquota de 18%, cabendo a tributação da diferença de 375.156,17 BTNF.

Enquadramento legal: arts. 159,191, parágrafos 1º e 2º, e 387-I, do RIR/80. Art. 1º ., inciso I, da Lei nº 7.988, de 28.12.1989.

## II.2 – IRFONTE

II.2.1. Fls. 157/169, por anexação. Enq.Legal: Inciso I, arts. Inciso I, art.555, 567, caput, 574,575, inciso IV, 576,577, 578 e 585 todos do RIR/80; e art. 2º da Lei nº 7.683/88.

## II.3.CSLL

II.3.1. Fls. 207/209, por anexação. Enq.Legal: art. 6º, parágrafo único da Lei nº 7.689/88, c/c inciso II, art. 728, do RIR/80. Exonerada a CSLL do ano-base de 1988 – Exercício de 1989.

## II.4. PIS – DEDUÇÃO.

II.4.1.Fls. 247/250, por anexação.

## III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, em 05.10.1992, apresentou a sua defesa em 04.11.1992, conforme fls. 48/60, 171/173, 211/212, 252/253, instruindo-a com os documentos de fls. 61 e seguintes.

Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

discorre acerca dos arts. 191 e 197 do RIR/80, que entende não terem sido infringidos, posto que as despesas em questão são necessárias e usuais à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora;

diz que a autoridade administrativa somente poderia concluir que as comissões não são dedutíveis se tivesse comprovado não ter existido a operação ou a causa que deu origem ao seu pagamento, ou se os documentos de liquidação não tivessem individualizados os beneficiários dos rendimentos;

afirma que somente pela intermediação efetuada por Shell International, de Londres, de forma direta ou por meio de suas empresas operadoras, é que foi possível realizar as operações de venda de polipropileno para diversos clientes sediados no exterior;

alega que não foi comprovada a inexistência da causa que deu origem ao pagamento das comissões, nem que estas não seriam necessárias, tendo o Fisco procedido ao lançamento com base em mera suposição de que inexistiam documentos comprobatórios;

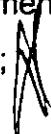
apega-se ao princípio da verdade material, para afirmar que cabe ao Fisco apurar a essência dos fatos ocorridos para, só depois, concluir pela necessidade ou não da tributação. No seu entendimento, o Fisco tem o dever de provar a existência do fato, para que ele possa ser considerado verdadeiro;

diz ter havido a efetiva interveniência da empresa recebedora de comissões, como demonstra o documento que traz à colação, escrito em inglês, com tradução para o português, do qual está providenciando a tradução oficial e juramentada, para juntar aos autos;

informa ter como agentes/distribuidores as "companhias operacionais Shell", todas vinculadas à Shell International, sediada em Londres. Por motivos operacionais internos do grupo Shell, as comissões são remetidas para a Shell International, em Londres, que as repassa às Companhias;

cita acórdão do Conselho de Contribuintes que agasalham a sua tese;

lembra que o Banco Central do Brasil autorizou as remessas, sem qualquer questionamento, como também não exigiu o recolhimento do IRRF, por se tratar de remessa isenta, nos termos do Decreto-lei nº 815, de 1969;



quanto às despesas de variações monetárias cambiais entende que, por se tratar de mera atualização de obrigações em moeda estrangeira, são dedutíveis, nos termos do que determina o inciso II, "caput", "e", parágrafo único do art. 254, do RIR/80;

em relação à exportação incentivada, diz ter apurado o imposto à alíquota de 6%, conforme estabelecia a legislação em vigor à época dos fatos, e que ingressou na Justiça Federal com ação de mandado de segurança ( nº 90.0010859-4 ) contra a Lei nº 7.988, de 1989, que entre outras determinações majorou a alíquota para 18%. Informa ter obtido a concessão de liminar e que efetivou o respectivo depósito, pelo que, nos termos dos incisos II e IV, do art. 151, do CTN, a exigibilidade do crédito tributário está suspensa, não podendo prevalecer a exigência fiscal.

#### IV – INFORMAÇÃO FISCAL

Informação fiscal às fls. 114/116 propugna pela manutenção integral do crédito tributário.

#### V – A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 300/314, a decisão de Primeiro Grau exarara a seguinte sentença, sob o n.º 2.683, de 9 de novembro de 2002, e assim sintetizada em suas ementas:

*Assunto: Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ.  
Exercícios: 1988, 1989 e 1990.*

##### COMISSÕES.

*Justifica-se a glosa de valores lançados a título de comissões, por não haver ficado comprovada a efetiva prestação dos serviços que lhe deram causa.*

**VARIAÇÃO CAMBIAL.** *Sendo indevidas as despesas de comissões, por falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços, igualmente são indevidos os dispêndios correspondentes à variação cambial calculada sobre o valor da provisão dessas despesas.*

**IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL DA EXPORTAÇÃO INCENTIVADA.  
DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AÇÃO JUDICIAL.**

*A existência de ação judicial, em nome da autuada, importa renúncia às instâncias administrativas.*

**MEDIDA LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.**

*A existência de medida liminar em mandado de segurança não é obstáculo à constituição do crédito tributário que, nesse caso, visa evitar a decadência.*

**Assunto:** Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF.  
**Exercícios:** 1988, 1989 e 1990.

**REMESSAS PARA O EXTERIOR. COMISSÕES A AGENTE NO EXTERIOR.**

*Não estando comprovada a interveniência do agente no exterior para a realização das exportações, correta a exigência do IRRF sobre as remessas para o exterior a título de comissões pagas a esse agente.*

**Assunto:** Contribuição para o PIS/PASEP.  
**Exercício:** 1988.

*Em face da relação de causa e efeito, mantido o lançamento principal, igualmente se confirma o lançamento efetuado por decorrência.*

**Assunto:** Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.  
**Exercício:** 1990.

*Em face da relação de causa e efeito, mantido o lançamento principal, igualmente se confirma o lançamento efetuado por decorrência.*

**Assunto:** Normas Gerais de Direito Tributário  
**Exercícios:** 1987, 1988, 1989 e 1990.

**JUROS DE MORA COM BASE NA TRD**

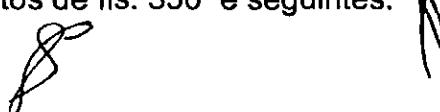
*Conforme determinação contida na IN SRF n.º 32, de 1997, com base na autorização prevista no Decreto n.º 2.194, de 1997, ficam excluídos os juros moratórios calculados com base na TRD, no período compreendido entre 04.02.1991 a 29.07.1991.*

**LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE DA MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

*É incabível a exigência de multa de lançamento de ofício na constituição para prevenir a decadência de crédito tributário cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medida liminar em mandado de segurança.*

**V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU**

Cientificada, em 06.01.2003, por via postal ( AR de fls. 328 – verso – Vol. II ), apresentou o seu feito recursal em 05.02.2003 (fls. 330/349), colacionando os documentos de fls. 350 e seguintes.



## VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Preliminarmente argüi a ocorrência da decadência com base no § 4.º do art. 150, do CTN, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 05.10.1987, tendo em vista que o auto de infração fora lavrado em 05.10.1992.

Quanto ao mérito, não inova a sua peça vestibular, contestando, similarmente, a aplicabilidade da taxa SELIC como juros moratórios.

## VII – DO DEPÓSITO RECURSAL

Arrolamento de bens, às fls.353/354, devidamente acolhido pela Autoridade da SRF, às fls.409.

É O RELATÓRIO.

V O T O

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

I. PRELIMINAR DE NULIDADE.

I.1. Decadência para fatos anteriores a 05.10.1987.

No regime de apuração anual o fato gerador do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas só se perfaz em trinta e um de dezembro de cada ano. Portanto, *in casu*, em 31.12.1987.

Para os defensores do Imposto sobre a Renda sujeito à modalidade de lançamento por homologação, tal sistemática somente adquiriu eficácia a partir da edição da Lei n.º 8.383/91 ( sistema de bases correntes ). Através desse ato normativo o contribuinte passou a recolher tributos, mensalmente, independentemente de prévia confirmação do ente tributante. Até então, no que se refere à decadência, o prazo se quedaria curvo ao inciso I, do art. 173, do Código Tributário Nacional, pois dependente o contribuinte de confirmação do débito veiculado por notificação emitida pela Secretaria da Receita Federal.

Dessa forma não há que se falar em decadência no caso presente ao abrigo do § 4.º do art. 150, nem mesmo com arrimo na suposta jurisprudência dominante desse Conselho.

Preliminar que se rejeita.

II. DO MÉRITO

II.1. IRPJ,PIS E IRRF

Pelo Termo de Verificação fiscal, de fls. 24/25, trata-se de glosa de comissões sobre vendas, ao abrigo do art. 191 do RIR/80, tendo em vista que a recorrente não apresentara, não obstante regularmente intimada ( fls. 21 ), a documentação hábil que comprovasse a efetiva interveniência da empresa Shell International Chemical Company, com sede em Londres-Inglaterra, nas suas operações mercantis de exportação, mediante pagamento de comissões.

Tenho me debruçado sobre essa matéria há algum tempo. Firme continuo alinhado em minha convicção, após longo e detalhado estudo que elaborei sobre o assunto, não configurando o momento como apto a alterar o meu posicionamento. A seguir, parte dessa monografia:

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

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

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



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 efetivamente 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 desses 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 por adição 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, caput do art. 82 e parágrafo único.

**Art.82 – Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.**

**Parágrafo único:** O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização de serviços.

Apenas à guisa de se evitar quaisquer desencontros quanto ao entendimento da matéria aqui versada, entende-se por **documento hábil**, para os fins em debate, aquele que, revestido de autenticidade e forma legalmente própria, não confere à operação certeza jurídica. É o caso, por exemplo, de ticketes de caixa registradora, nota fiscal da série "D", contratos genéricos de prestação de serviços e, principalmente, sem que haja descrição razoável dos bens adquiridos, ou com descrição meramente abrangente – não-pontual etc. Inábil, os que não reúnem os requisitos formais determinados pela lei estadual regente do ICMS, pela lei municipal (ISS), ou pela legislação do IPI, a exemplo dos recibos ou dos denominados "orçamentos". Já o documento **inidôneo** ou apócrifo é timbrado pela falsidade material. Consigna-se que a simples constatação da falsidade material não retira da operação o caráter da dedutibilidade para fins do IR., reitera-se.

Em face do que aqui fora assentado, a única matéria tributária factível, nessa fase, será a do IRPJ, mormente porque, no regime de competência, ao contrário 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 insubstancial 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 poderão exibir indícios voltados para outros ilícitos, a exemplo daqueles que reduzem indevidamente o lucro líquido do exercício e, com toda a certeza, aqueles caracterizados pela omissão de receita havida na empresa ou pessoa física emitente dos documentos impertinentes.

Sintetizando:

- a) - O aspecto formal do documentário é desprezível;
- b) - a necessidade, a usualidade e normalidade devem estar presentes, cumulativamente, nas operações;
- c) - os documentos fiscais devem explicitar, com clareza e extensão, os bens e serviços prestados;
- d) - os serviços profissionais (de advogados, economistas, de engenharia etc.) devem ser acompanhados de relatórios técnicos, com indicação da qualificação profissional dos envolvidos na prestação de serviços;
- e) - a exigência recairá tão-somente no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), não atingindo a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.), por falta de permissivo legal;
- f) - no regime de competência a prova do pagamento é desnecessária; e
- g) - a multa de ofício aplicável será sempre de 75% (setenta e cinco por cento).

## II - DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO

Se o Fisco ultrapassar aquela primeira fase, ou fazê-la por depender de outra para caracterizar a fraude presumível, poderá perseguir um desiderato a mais: se o bem ou o serviço sob discussão ingressou ou fora prestado, respectivamente no estabelecimento e ao seu demandador. Nesse ponto importa classificar-se o veículo probante ou documental quanto a sua aptidão ou autenticidade, meramente para se apontar a quem é destinado o ônus da prova. Se restar provada a co-participação do adquirente na implementação da fraude, até mesmo por um conjunto numeroso de indícios diligentemente havido (reunir elementos indiciários de tal monta, de forma que a empresa não consiga sequer justificar, na mais tênue possibilidade, como indenes 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 indevidabilidade 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 cinqüenta 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 inexatidão quanto às datas e valores disponíveis nos assentamentos contábeis da contribuinte terá o condão de macular, por inválido, o respectivo lançamento fiscal. Ademais, na outra ponta, não é de todo descartável que haja inadimplência (ou não-desembolso) – fato que confluirá para nenhuma imposição tributária a título de I.R.R.F. (até o advento da Lei n.º 9.249/95) ou de Pagamento a Beneficiário Não-Identificado, com âncora no art. 61 e §§ da Lei n.º 8.981/95 (RIR/99, art. 674).

**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 reajustamento do respectivo rendimento, a partir do ano-calendário de 1995;
- c) - a exigência recairá no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), atingindo, similarmente, a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.); e
- d) - a multa de ofício aplicável sempre será majorada, com alíquota de 150%.

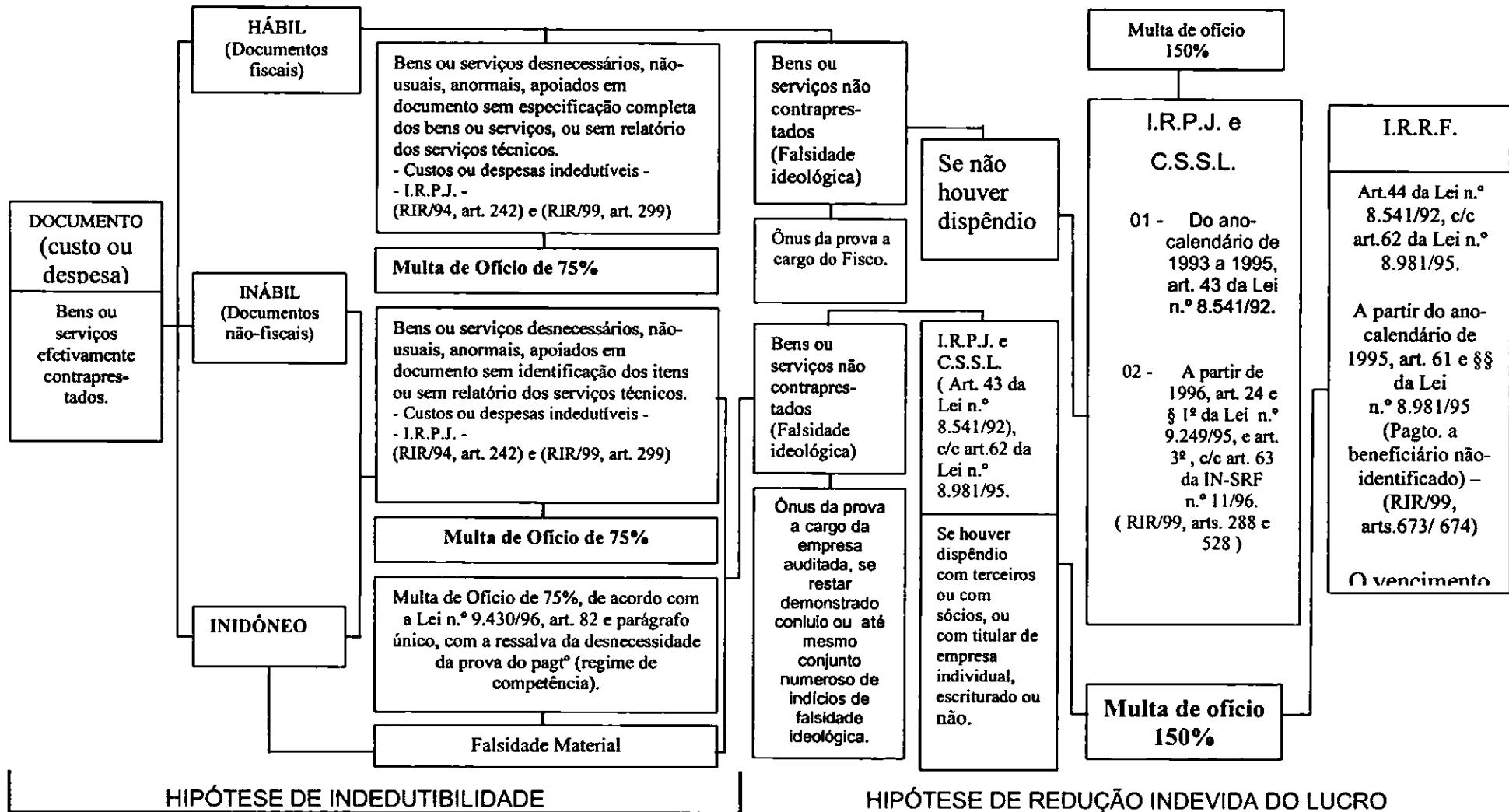
A tabela a seguir pretende demonstrar as sendas legais e jurisprudenciais reitoras a que se deve percorrer ou perseguir, não só em benefício da melhor e clara tipificação da matéria alçada, como também dos exatos momento e quantificação do valor exigível.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

DIAGRAMA DEMONSTRATIVO DE EXIGÊNCIA FISCAL EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

É iniludível que é prática comum a interveniência de agentes estrangeiros, sob comissão, na consecução de negócios mercantis no plano externo. E, tais vendas, pelos autos, efetivamente ocorreram. Certo, por outro lado, que pairam algumas dúvidas sobre a interveniência da empresa Shell, pois, em sendo a Shell de Londres a beneficiária das comissões, observa-se que as exportações foram feitas para outros países, com intermediação de "Companhias Operacionais Shell", como informa a própria impugnante" (redação coligida da peça decisória de Primeiro Grau, às fls. 307, item 20, *in fine*). Entretanto, conforme ainda pondera a peça decisória prévia, às fls. 307, se os documentos apresentados pela autuada não comprovam a efetiva prestação de serviços, a comissão perpetrada há de ser entendida como uma despesa irreal, com assinalada fuga de divisas. E, tal fato, como relatado, não poderia ser caracterizado como uma despesa meramente indevidável, pois nem despesa, nesse caso, se constituíra.

Ademais, se pagamento houve, conforme consignam os quadros de fls. 26/37 (12 ª coluna), importaria ao Fisco determinar, através de um diligente trabalho de rastreamento, quem foram os reais beneficiários dos referidos repasses. Procuro e não encontro tais providências.

#### II.2 - Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)

Além dos aspectos já elencados, que por decorrência agasalham essa contribuição, cumpre observar que, até a edição da Lei n.º 8.981/95 - não sem ressalvas - os gastos conceituados como indevidáveis na ótica do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas à Contribuição Social sobre o Lucro não se estendiam por falta de permissivo legal.

#### C O N C L U S Ã O

Oriento o meu voto no sentido de se rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, conceder provimento ao rogo recursal.

Sala das Sessões - DF, em 03 de dezembro de 2003.

NEICYR DE ALMEIDA