



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 10880.059703/93-85  
Recurso nº : 137.912  
Matéria : IRPJ E OUTROS- - EXS.: 1991  
Recorrente : INCASE – INDÚSTRIA MECÂNICA DE EQUIPAMENTOS LTDA  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF  
Sessão de : 14 DE MAIO DE 2004  
Acórdão nº : 107-07.670

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO EM LANÇAMENTO FISCAL. Acerca dos institutos jurídicos – decadência e prescrição -, o Egrégio Tribunal Federal de Recursos consolidou entendimento em jurisprudência remansosa, que fora traduzida do seguinte modo na Súmula 153:

*Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos." O acórdão recorrido seguiu essa vertente, citando acórdãos do Colendo Supremo Tribunal Federal, in verbis:*

*A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que, no intervalo entre a lavratura do auto de infração e a decisão definitiva do recurso administrativo que tenha sido interposto pelo contribuinte, não corre prazo decadencial ou prescricional.*

DESPESAS E CUSTOS. ELEMENTOS PROBANTES. COMPROVAÇÃO INÁBIL OU FALTA DE COMPROVAÇÃO. INCONGRUÊNCIAS E OMISSÕES NÃO SANADAS. Os gastos hão de ser provados de forma exaustiva e inequivocamente sem máculas.

AQUISIÇÕES DE TERCEIROS. DESPESAS E CUSTOS. ELEMENTOS PROBANTES.EMIÇÃO. COMPROVAÇÃO INÁBIL. INCONGRUÊNCIAS NÃO SANADAS. GLOSA SUBSISTENTE. Os custos e despesas prenhes de diversas e importantes incongruências na emissão do documentário fiscal correspectivo hão de ser sanados ou supridos com o concurso inequívoco de todos os meios de prova exaustivamente ofertados - pela parte que lhes dera causa - e consagrados pela prática de negócios mercantis, com apoio em intensa literatura especializada.

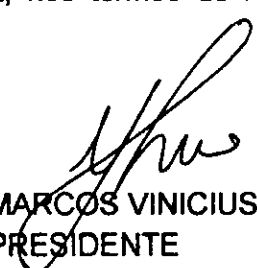
IRF-ONTE – ILL. CONTRATO SOCIAL. INEXISTÊNCIA NOS AUTOS. DECISÃO RECORRIDA. ÔNUS DA PROVA.LITIGANTE.IMPROCEDÊNCIAQ DA DECISÃO. O IR-Fonte – ILL., só será devido se o contrato social contemplar – em sua cláusula -

Processo nº : 10880.059703/93-85  
Acórdão nº : 107-07.670

distribuição automática aos sócios dos lucros auferidos no período, não sendo esses oriundos de receitas omitidas detectadas em lançamento de ofício. Ao fisco caberá averiguar se ocorrente essa hipótese, e não o contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INCASE – INDÚSTRIA MECÂNICA DE EQUIPAMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de prescrição intercorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a exigência do ILL, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
PRESIDENTE



NEICYR DE ALMEIDA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA, MARCOS RODRIGUES DE MELLO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10880.059703/93-85  
Acórdão nº : 107-07.670  
  
Recurso nº : 137.912  
Recorrente : INCASE – INDÚSTRIA MECÂNICA DE EQUIPAMENTOS LTDA.

## RELATÓRIO

### I – IDENTIFICAÇÃO.

INCASE – INDÚSTRIA MECÂNICA DE EQUIPAMENTOS LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela 2ª Turma da DRJ/BRASÍLIA/DF., que concedera provimento parcial às suas razões iniciais.

### II – ACUSAÇÃO.

01. IRPJ. De acordo com o AI de fls. 334/338, e Termo de Verificação Fiscal de fls. 332/333, o crédito tributário – litigioso nessa esfera - lançado e exigível decorre de lançamento de ofício por falta de comprovação de custos ou encargos, consubstanciados em prestação de serviços representados por " Comissões e Corretagens sobre vendas " ( intermediação de negócios).

Enquadramento legal: arts. 157, §1º, 191, 192, 197 e 387 do RIR/80.

02. ILL. AI de fls. 339/343. Enq. Legal: art. 35 da Lei nº 7.713/88.

03. CSLL. AI de fls. 344/348. Enq. Legal: art. 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88.

### III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação em 29.10.1993, apresentou a sua defesa em 29.11.1993, conforme fls. 351/362, acostando o documento de fls. 363 e seguintes.

Processo nº : 10880.059703/93-85

Acórdão nº : 107-07.670

A prova do pagamento das comissões está nas notas fiscais apresentadas à fiscalização, regularmente registradas nos livros contábeis. A recusa das notas fiscais como comprovação, tendo em vista que não foram apresentados contratos escritos de representação é indevida, pois na há exigência em lei para tanto.

Comissões sobre vendas é um dos itens necessários e indispensáveis a qualquer empresa. Se o valor apresentado como descoberto, ou seja, sem apresentação de contrato, é de Cr\$ 3.671.891,50, não se pode admitir que a base de cálculo da autuação seja o valor total escriturado de Cr\$ 19.056,932,00. O importante é que as empresas emitiram pedidos, houvera a entrega de recebimento, logo é devida a comissão, que foi paga, como manda a lei, com a correspondente nota fiscal de prestação de serviços;

o somatório do imposto de renda com a multa e com os juros está errada, fato que enseja a nulidade do auto de infração.

#### IV- A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 377/382, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 5.524, de 10 de abril de 2003, e assim sintetizada em sua ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Exercício: 1991*

***Ementa: GLOSA DE DESPESAS/ PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM CAUSA***

*Não é possível considerar as despesas aqui analisadas como sendo necessárias à atividade da empresa ou à manutenção da respectiva fonte produtora e, conseqüentemente, considera-las como operacionais tendo em vista que não ficou comprovado que tratou-se de operação de intermediação de vendas. Correta, portanto, a glosa efetuada pela autoridade lançadora.*

Processo nº : 10880.059703/93-85  
Acórdão nº : 107-07.670

**TAXA REFERENCIAL DIÁRIA – TRD**

*Há que proceder à exclusão da TRD no período de 04 de fevereiro de 1991 a 29 de julho de 1991, conforme a IN/SRF nº 32, de 09 de abril de 1997.*

**Lançamento Procedente**

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

Cientificada em 21.05.2003, por via postal (AR de fls. 386 - verso ), apresentou o seu feito recursal em 18.06.2003 (fls. 397/415).

**VI – AS RAZÕES RECURSAIS**

Não inova a sua peça vestibular, escorando-se em suas digressões acerca da matéria do processo matriz, ou principal.

**VII – DO DEPÓSITO RECURSAL**

Às fls. 416 e seguintes acha-se colacionada a concessão de segurança no processo nº 2003.61.00.015010-3, exonerando a recorrente da garantia de instância.

É o Relatório.



Processo nº : 10880.059703/93-85  
Acórdão nº : 107-07.670

## VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o.

### I. PRELIMINAR DE NULIDADE

#### I.1. Da Prescrição Intercorrente

Arrima-se, fundamentalmente a defesa no fato de que a sua impugnação fora protocolizada em 29 de novembro de 1993, enquanto a sentença administrativa prévia se materializara somente em 10 de abril de 2003, ou seja, após aproximadamente 9 anos e sete meses.

A irresignação da recorrente, em sede de preliminar de nulidade, estriba-se em duas óticas distintas - dois institutos juridicamente díspares:

Inicialmente infere-se, que os autos não deveriam prosperar, tendo em vista que os créditos a eles relativos foram alcançados pela prescrição, a teor do artigo 174 do CTN, mais especificamente em seu parágrafo único. Defende-se que o processo ficara parado na repartição, sem qualquer manifestação, por sete anos.

Para bem clarificar a matéria vamos incursionar pelo viés também do instituto da decadência, objetivando-se uma análise diferencial. Inarredável, por outro lado, a conclusão de ser o auto de infração equivalente, à notificação a que se refere o parágrafo único do artigo 173 do CTN. Nesse caso, temos o instituto da decadência. Isso posto e com arrimo nos artigos 113 e 139, há de se distinguir obrigação tributária e crédito tributário. Dessa forma, o termo inicial de decadência, constante dos incisos I e II do artigo 173 do CTN começa com o direito de lançar obedecido o período anual anterior, como base de cálculo.



Processo nº : 10880.059703/93-85  
Acórdão nº : 107-07.670

Dessarte, o fato tributável ou gerador surge no primeiro dia do exercício anterior seguinte, iniciando-se, a partir do primeiro dia, o prazo fatal de cinco anos. Após nove anos da ocorrência do fato gerador e a decisão monocrática, decaiu o direito de a Fazenda Pública lançar o referido débito. Estas as razões de defesa.

A primeira indagação diz respeito à certeza e exigibilidade do crédito tributário a partir da notificação de lançamento havida em 29.10.1993 (fls.336 e seguintes). *A certeza se configura quando inexistente controvérsia a seu respeito; ou existente, se não se colima a sua contestação; exigível, quando não se suscitam restrições sobre a sua atualidade* (Instituciones del Proceso Civil, trad. de Santiago Sentis Melendo, Ejea, Buenos Aires, 1973, Vol. I, p. 271).

*In Vocabulário Jurídico* de De Plácido e Silva, ver-se-á no verbete *exigibilidade*, entre outras, a seguinte definição: “Na técnica forense, a exigibilidade traz o sentido de executabilidade das obrigações, pelo que se entendem líquidas e certas já vencidas. E acrescenta: “O vencimento da obrigação é um dos elementos de sua exigibilidade, pois, enquanto não vencida a obrigação, não se considera exigível.”

É consabido que o artigo 151 do CTN, em seu inciso III, determina que “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo” suspendem a exigibilidade do crédito tributário, em consonância com o artigo 141 do mesmo Código Tributário Nacional.

Paulo de Barros Carvalho, In Curso de Direito Tributário, Saraiva 5ª. ed., p.315, assim se posiciona acerca da temática: “Lavrado o ato de lançamento, o sujeito passivo é notificado, por exemplo, a recolher o débito dentro de trinta dias ou a impugná-lo, no mesmo espaço de tempo. É evidente que nesse intervalo a Fazenda ainda não está investida da titularidade da ação de cobrança, não podendo, por via de consequência, ser considerada inerte. Se o suposto devedor impugnar a exigência, de acordo com as fórmulas do procedimento administrativo específico, a exigibilidade ficará suspensa, mas o prazo de prescrição não terá sequer iniciado.”

Processo nº : 10880.059703/93-85  
Acórdão nº : 107-07.670

É solar que o argumento jurídico da "prescrição intercorrente", também chamada de superveniente, é aquela que vem após a sentença.

Como envoltório dos institutos jurídicos aqui trazidos à colagem, o Egrégio Tribunal Federal de Recursos consolidou esse entendimento em jurisprudência remansosa, que foi traduzida do seguinte modo na Súmula 153:

*"Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos." O acórdão recorrido seguiu essa vertente, citando acórdãos do Colendo Supremo Tribunal Federal, in verbis:*

*"A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que, no intervalo entre a lavratura do auto de infração e a decisão definitiva do recurso administrativo que tenha sido interposto pelo contribuinte, não corre prazo decadencial ou prescricional."*

Allás, nesse sentido também já decidira o Egrégio Supremo Tribunal Federal, conforme se depreende do julgado abaixo transcrito, *ipsis litteris*:

*"Com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 242 CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para a decadência, e ainda não se iniciou a fluência do prazo de prescrição; decorrido o prazo para a interposição do recurso administrativo sem que ele tenha ocorrido ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva de crédito tributário, a que alude o art. 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco"(STF, RE 91.019-SP, Rel. Min. Moreira Alves).*

O emprego, portanto, da analogia no caso em apreço, importaria, novamente, em infringência ao princípio da legalidade, por resultar em renúncia não-autorizada da exigência de tributo; restaria também maculado o princípio da tipicidade da tributação, segundo o qual a lei, e apenas ela, deve conter e descrever de forma



Processo nº : 10880.059703/93-85  
Acórdão nº : 107-07.670

completa, clara e minuciosa, todos os elementos essenciais à validade e à legitimidade de um tributo, tais como o fato gerador ( hipótese de incidência ), a base de cálculo, a alíquota, o sujeito passivo etc.”;

Em face do exposto, rejeita-se essa preliminar de nulidade.

## II. DO MÉRITO

### II.1. IRPJ.

Nesse âmbito se sobrelevam duas exigências - a teor de “ comissões e corretagens sobre vendas” - e que se bifurcam, mas com raízes comuns:

a) a verba glosada de Cr\$ 15.385.040,50, mas sob o amparo em notas fiscais de venda emitidas pela recorrente, agrupadas por prestador de serviços que supostamente intermediara as operações, acompanhada da nota fiscal de comissão sobre vendas, capeadas por demonstrativo de apuração do valor da comissão com arrimo nas respectivas notas fiscais de vendas emitidas;

b) a verba de Cr\$ 3.671.891,50, ao reverso da descrita em “ a”, sem quaisquer documentos probantes do ato negocial.

O fisco embora trace uma certa confusão entre despesas indedutíveis e despesas inexistentes ou não-comprovadas ao descrever a infração no Termo Fiscal de fls. 333, transitando inadvertidamente pelas duas vias como se de natureza tributária única fossem elas constituídas, acabara, entretanto, por configurar a infração como despesa não-comprovada, ao abrigo do art. 157, combinado com os arts. 191,192,197 e 387-inciso I, do RIR/80. Tal fato ficara mais evidente pela exigência do IR-Fonte ( Imposto sobre o Lucro Líquido ), às fls. 342, tendo em vista que, diferente das despesas indedutíveis, a despesa não-comprovada ou inexistente fere de morte o resultado contábil do exercício, enquanto aquelas somente o lucro real por ajuste ( exclusão ) do lucro líquido.

Processo nº : 10880.059703/93-85  
Acórdão nº : 107-07.670

Sobre o assunto já me manifestei até mesmo de forma exaustiva em monografia publicada. Por entender pertinente, colaciono-a com caracteres reduzidos logo a seguir.

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

Observa-se uma certa confusão entre despesas/custos dedutíveis ou indedutíveis, e despesas ou custos que reduzem, indevidamente, o lucro líquido do exercício.

Objetiva este trabalho lançar luzes e abrir um amplo debate acerca de importante e sempre presente tema de auditoria fiscal.

### **I – DA INDEDUTIBILIDADE DOS GASTOS**

Os gastos dedutíveis ou indedutíveis necessitam de uma premissa básica para que se configurem: que os bens e serviços tenham sido contraprestados. Portanto quando se aborda a tipificação - dedutibilidade ou indedutibilidade -, não se está sequer colocando em dúvida a entrada de mercadorias ou a efetiva prestação de serviços. Esta é variável exógena, vale dizer, fora de quaisquer apreciações. Resulta, pois, que a análise ou auditoria deve-se voltar para outros quatro aspectos basilares:

01 – se os documentos que embasam a operação, em sendo hábeis, inábeis ou idôneos, expressam, com minudência, os bens ou serviços adquiridos; se, frente a serviços técnicos, são aqueles documentos acompanhados de contratos e relatórios profissionais exaustivos e conclusivos, inclusive nominando os profissionais, suas qualificações e forma de vínculos destes com a empresa prestadora de serviços;

02 – se os bens e serviços - objeto das aquisições - , em sendo necessários, normais ou usuais, guardam, por isso mesmo, correlação com a fonte produtora dos rendimentos;



Processo nº : 10880.059703/93-85  
Acórdão nº : 107-07.670

03 – se os gastos estão conformados aos limites qualitativos e quantitativos determinados pela legislação do imposto sobre a renda/PJ., a exemplo das multas indedutíveis, e os limites individual, colegial etc. das gratificações; e

04 – se houve a correta escrituração ( máxime no LALUR ) das respectivas despesas e dos reais montantes dos gastos indedutíveis consagrados na literatura fiscal.

Portanto esses são os únicos requisitos, ou postulados básicos exigíveis para se apreciar a pertinência ou não da dedutibilidade de uma despesa ou custo no âmbito da legislação do Imposto sobre a Renda.

Impugnada a operação por ofensa a um dos 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 inábeis ou inidôneos, não há que se impugnar, num primeiro momento, a dedutibilidade dos valores que neles se encerram. Vale dizer: a impertinência documental ou a falsidade material há de se curvar à preexistente contraprestação dos bens e serviços, notadamente após a sua ratificação pela edição da Lei n.º 9.430/96, art. 82 e parágrafo único.*

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

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

Apenas à guisa de se evitar quaisquer desencontros quanto ao entendimento da matéria aqui versada, entende-se por documento hábil, para os fins em debate, aquele que, revestido de autenticidade e forma legalmente própria, não confere

Processo nº : 10880.059703/93-85  
Acórdão nº : 107-07.670

à operação certa 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 despcienda. 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

Processo nº : 10880.059703/93-85  
Acórdão nº : 107-07.670

mesma direção e que deve merecer o mesmo tratamento ocorre quando uma pessoa jurídica se utiliza, pelas mais variadas razões, de nota fiscal de outra empresa com atividade congênere ou não para lastrear a venda efetiva de seus produtos ou de prestação de seus serviços (contrafação). Ou, numa outra hipótese materialmente falsa ao se constatar que o veículo probante fora impresso na clandestinidade, sem autorização do órgão competente.

Aqui, mais uma vez se impõe o seguinte exercício: como houve a necessária contraprestação (por ser um imperativo), nada há que se tributar na empresa adquirente, ratificando-se, dessarte, a veracidade da operação.

Dessa forma sempre restará incompatível ou insubsistente a capitulação da infração ao abrigo do art. 242 do RIR/94 (art. 299 do RIR/99), quando calcada meramente na constatação de documentos pervertidos e com multa majorada de 150%.

Contrário senso, a existência de documentos com grande carga de ilegalidade poderá exibir indícios voltados para outros ilícitos, a exemplo daqueles que reduzem indevidamente o lucro líquido do exercício e, com toda a certeza, aqueles caracterizados pela omissão de receita havida na empresa ou pessoa física emitente dos documentos impertinentes.

#### Sintetizando:

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

## **II - DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO**

Se o Fisco ultrapassar aquela primeira fase, ou fazê-la por depender de outra para caracterizar a fraude presumível, poderá perseguir um desiderato a mais: se o bem ou o serviço sob discussão ingressou ou fora prestado, respectivamente no estabelecimento e ao seu demandador. Nesse ponto importa classificar-se o veículo probante ou documental quanto a sua aptidão ou autenticidade, meramente para se apontar a quem é destinado o ônus da prova. Se restar provada a co-participação do adquirente na implementação da fraude, até mesmo por um conjunto numeroso de indícios diligentemente havidos (reunir elementos indiciários de tal monta, de forma que a empresa não consiga sequer justificar, na mais tênue possibilidade, como 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 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. Inere-se que, no caso de documento inábil, a prova será da indelegável competência da auditada.

Processo nº : 10880.059703/93-85  
Acórdão nº : 107-07.670

Não-demonstrada a contraprestação, estar-se-á diante de requisição fiscal – não causada pela indedutibilidade dos gastos -, mas por redução indevida e escusa do lucro líquido do período.

Infirmada ou desnudada a operação, a exigência recairá não só sobre o tributo IRPJ subtraído, com arrimo no art. 24, §1º da Lei n.º 9.249/95, consubstanciado na IN/SRF n.º 11/96, art. 3.º, c/c o art. 63, como também sobre a Contribuição Social sobre o Lucro – ambos penalizáveis com multa majorada de 150% (cento e cinquenta por cento). Nessa fase todos os documentos, bem assim as operações restarão caracterizados como inidôneos – materiais e ideológicos.

*Uma segunda vertente plausível de ocorrência exige que a contraprestação esteja escriturada no montante exato contratado, pois, se menor, estar-se-á em correspondência com outro ilícito concorrente ou supletivo denominado de despesas ou custos não-escriturados, passível de exigência do Imposto sobre a Renda com fulcro em omissão de receita (RIR/99, art. 281); se houver a prova do efetivo dispêndio, também com incidência da tributação na fonte, conforme art. 44 da Lei n.º 8.541/92 ou Pagamento a Beneficiário Não-Identificado.*

O próximo passo, compulsório, impõe ao Fisco, após uma oportuna e saudável intimação ao contribuinte (objetivando-se um ente a mais de confronto), o levantamento do dispêndio havido (registrado ou não), e as respectivas datas ocorrentes dos respectivos potenciais desembolsos. Tal iniciativa, quando escriturados os já citados gastos, deve ser do Fisco, tendo em vista que o fato gerador da obrigação reflexa (I.R.R.F.) ocorre na data do efetivo cumprimento ou da efetiva liquidação/desembolso da pseudo obrigação. A 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

Processo nº : 10880.059703/93-85  
Acórdão nº : 107-07.670

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, similamente, a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.); e
- d) - a multa de ofício aplicável sempre será majorada, com alíquota de 150%.

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.

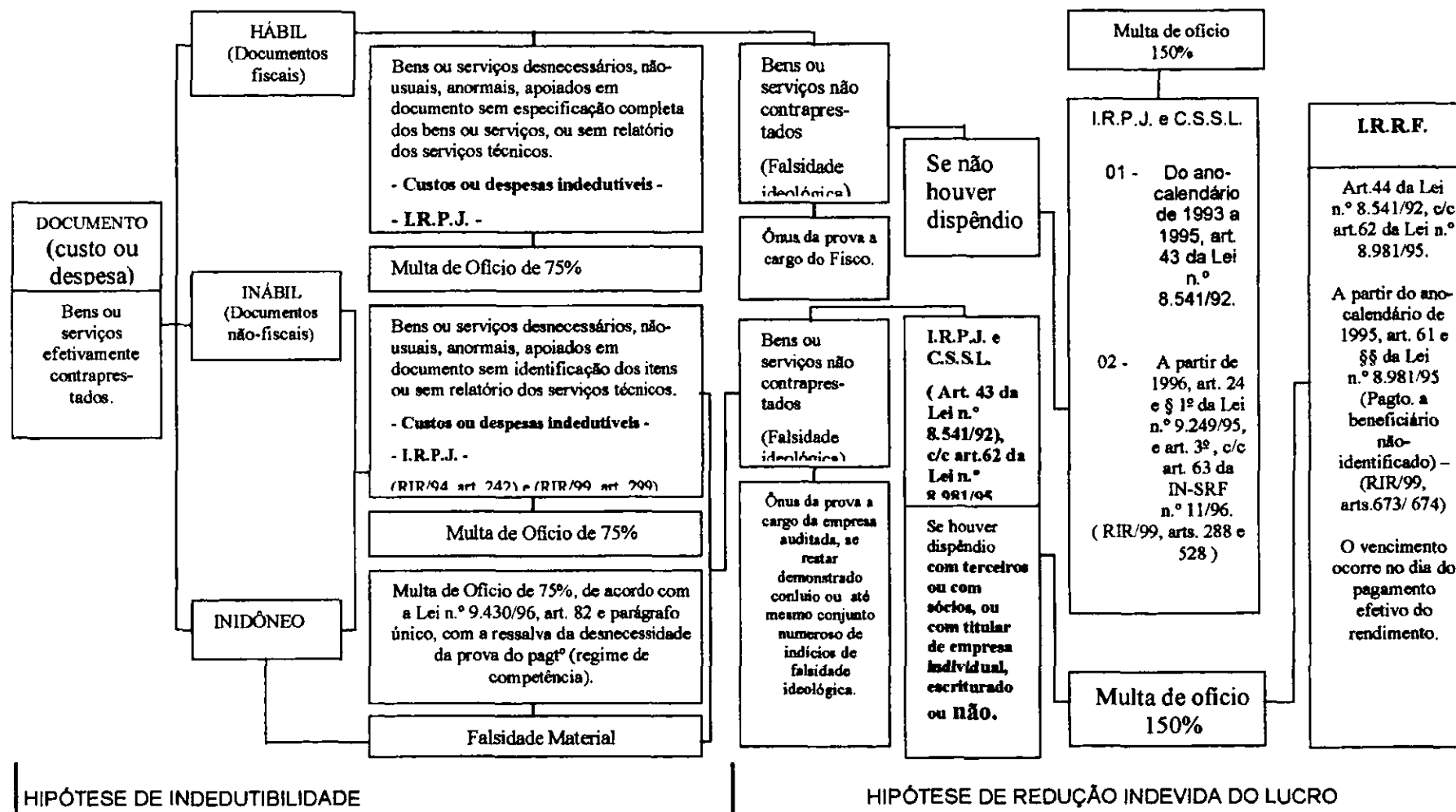




Processo nº : 10880.059703/93-85

Acórdão nº : 107-07.670

DIAGRAMA DEMONSTRATIVO DE EXIGÊNCIA FISCAL EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO – NEICYR DE ALMEIDA – 3.ª Câmara – 1.º CC



Processo nº : 10880.059703/93-85  
Acórdão nº : 107-07.670

Fixemo-nos no item " a " antes elencado, tendo em vista que o item " b ", pela sua própria evidência, não comporta discussão.

Ora, os autos demonstram notas fiscais emitidas pelo suposto agente de vendas noticiando " comissões pela intermediação de negócios, atreladas a uma relação anexa, ora descrevendo comissões pagas de 5% ( cinco por cento ); ora de 2,5% ( dois e meio por cento ); ora de 4,5% ( quatro e meio por cento ); ora de 6% ( seis por cento ); ora de 7% ( sete por cento ); e ora de 9% ( nove por cento ), entre outras taxas, não obstante sem quaisquer elementos subsidiários que justifiquem ou expliquem tais cometimentos díspares. No corpo das notas fiscais emitidas pelo beneficiário não há identificação das notas fiscais de vendas que possibilitem estabelecer um mínimo de nexos ou associação de causa e efeito com as comissões pagas e as receitas a elas relacionadas por vendas comissionadas perpetradas. Contrário senso, tal desígnio fora cumprido por uma relação apócrifa que se acha atrelada ao documentário fiscal, conforme já revelado.

Note-se que, em algumas notas emitidas pelo beneficiário, há menção subtrativa da receita, em seu corpo, de um imposto de renda na fonte de 3%, fato que exhibe tratar-se de prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional ( inciso III, art.1º, do Decreto-Lei nº 2.065/83 e art.6º, do Decreto-lei nº 2.287/86).

Curioso que, às microempresas, por força da Lei n.º 7.256/84 (Estatuto das Microempresas ) havia vedação legal para o exercício da atividade de corretagem ou de natureza profissional; e mais: quando exercida atividade afim, ainda assim, estariam essas empresas isentas de retenção na fonte, consoante item III, da IN/SRF nº 23/86.

Resta evidente que as débeis provas trazidas aos autos carecem de certeza, infundindo insegurança ao pleito da recorrente. Daí, com fundadas razões, a exigência fiscal dos contratos de prestação de serviços, que alinhos à necessidade também de relatórios exaustivos de vendas correlacionados às despesas por intermediação dos negócios de que se defende a contribuinte.

Processo nº : 10880.059703/93-85  
Acórdão nº : 107-07.670

Como não há nos autos essa prova....

Item que se nega provimento.

II.2. IR-Fonte – ILL.

Discordo da e. decisão prévia. O ônus da prova recai sobre o Fisco a quem deve, para constituição da exigência, observar se o contrato social ou suas alterações prescreve distribuição automática aos sócios dos valores redutores do lucro líquido a teor de ILL, não sendo a hipótese vertente caracterizada por omissão de receitas. Isso porque a exigência, por decisão do E. STF, descabe, salvo nas situações ali descritas ou que, por inferência de seus termos, possam ser entendidas a sua incidência.

Inexistindo, pois, nos autos, o Ato Constitutivo Social e alterações que pudessem permitir, de sua leitura, a destinação dos lucros apurados em balanço, prejudicada estará a exigência do ILL prevista no art. 35 da Lei nº 7.713/88, aliás em consonância com a decisão do Egrégio Supremo Tribunal Federal. Matéria não-recorrida, porém apreciada em reverência ao princípio da reserva legal e da verdade material.

Item que se concede provimento.

## CONCLUSÃO

Em face do exposto decido por se rejeitar a preliminar de nulidade argüida; e, no mérito, conceder provimento parcial ao apelo recursal para excluir da tributação a verba a teor de IR-Fonte – ILL..

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 2004.

  
NEICYR DE ALMEIDA