



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Cleo7
Processo nº :11072.000056/98-41
Recurso nº :132.953
Matéria :IRPJ e OUTROS – Exs.:1997 e 1998
Recorrente :PADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida :1ª. TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de :16 de outubro de 2003
Acórdão nº 107-07.380

IRRF.PRESUNÇÃO *JURIS TANTUM*. OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA OCULTADO POR CHEQUES COMPENSADOS SEM LANÇAMENTO A CRÉDITO DA CONTA CAIXA. DESTINATÁRIOS. BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA FISCAL DECORRENTE. IMPROCEDÊNCIA. Os cheques emitidos e alocados a débito da conta caixa e posteriormente compensados sem destinação comprovada, porém como se naquela conta ativa lá permanecessem, deixam à mostra pelo menos três claros objetivos: 1.º) um véu tênue acobertador do saldo negativo de caixa por omissão de receita pretérita; 2.º) ingresso, não-contabilizado, de recursos omitidos advenientes do caixa marginal com o objetivo de adimplir, supletivamente, obrigações inadiáveis contraídas; e, 3.º) ao final, devolução ou ressarcimento, sob a forma de cheques compensados, ao caixa não-escriturado dos respectivos numerários anteriormente utilizados.

IRRF. CHEQUES LIQUIDADOS POR COMPENSAÇÃO. DESTINAÇÃO NÃO-COMPROVADA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO-IDENTIFICADO. CONTA BANCÁRIA NÃO-INFIRMADA. LANÇAMENTO. INSUBSISTÊNCIA. Não há como inferir que cheques liquidados oriundos de conta bancária devidamente contabilizada, sem qualquer impugnação fiscal, tenham destinação apócrifa ao desamparo de documentação fiscal hábil, em contrapartida. Os elementos probantes referentes às liquidações possibilitadas pelo caixa marginal denotam, tão-somente, que a conta caixa contabilizada – até então credora – fora por àquele socorrida em sua aguda crise de liquidez. A escrituração contábil regular desse dispêndio só terá fôlego para se materializar quando a respectiva conta caixa suportar, sem quaisquer desvios, o dispêndio antes impossível de alocação em face de sua débil liquidez.

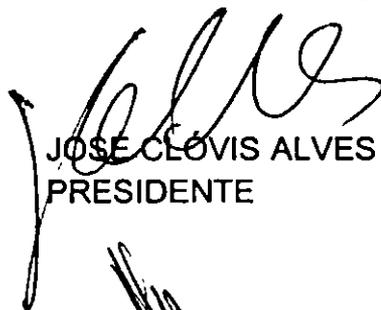
IRPJ. IMÓVEL DE TERCEIROS. ALUGUEL. UTILIZAÇÃO PELOS SÓCIOS. LIBERALIDADE. DESPESA. GLOSA. SUBSISTENTE. O art. 13, da Lei n.º 9.249/95 prescreve, de forma taxativa, que somente as despesas intimamente ligadas com a fonte produtora podem ser dedutíveis, não alcançando a

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº : 107-07.380.

dedutibilidade por locação de bens imóveis quando cedidos aos sócios da empresa por mera liberalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.,

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


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 NOV 2003

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

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº : 107-07.380.

Recurso nº : 132.953
Recorrente : PADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA..

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

PADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria/RS., que negara provimento às suas razões iniciais.

II – ACUSAÇÃO.

De acordo com as fls. 390/417 e 368/400, o crédito tributário – litigioso nessa esfera - lançado e exigível decorre de lançamento de ofício.

II.1. IRPJ.

II.1.1. Saldo Credor de Caixa – Ano-Calendário de 1997.

II.1.1.1. Liquidação de cheques pelo sistema de compensação bancária, sem que tenha havido operação correspondente na escrituração. Tais cheques, em sua grande maioria, estão nominais para diversas pessoas físicas, e que estas pessoas não têm nenhuma operação registrada na escrituração do contribuinte. Dessa forma foram excluídos do caixa os cheques sem operação correspondente, emergindo, dessa forma, saldos credores de caixa. Item 3.1.

Enquadramento legal: arts. 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 226 e 228, do RIR/94. Art. 24, da Lei n.º 9.249/95.

II.1.1.2. Custos ou Despesas Não Comprovadas – Ano-Calendário de 1996.

a) Contribuinte debitou indevidamente - por devolução de cheques de terceiros depositados em sua conta bancária - a conta contábil sob o nº 3.2.1.06.002 – Comissões e Taxas Bancárias, ao invés da conta Caixa, ou outra com as características de cheques devolvidos. Item 2.3.1 do TVF.

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº : 107-07.380.

b) Aplicação Financeira levada a débito da conta de despesa Com Comissões e Taxas Bancárias, a crédito da conta Banco do Brasil – Cta. Movimento. Majoração indevida da conta de despesa, quando, na realidade, o lançamento a débito deveria recair numa conta patrimonial.

Enquadramento legal: arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 243 e 247, do RIR/94.

II.1.1.3. Custos ou Despesas e Encargos Não- Necessários – Anos-Calendarário de 1996 e 1997.

Recibos de aluguel de imóveis residenciais de terceiros - sem contrato de locação – desprovidos de qualquer correspondência com a empresa. Segundo a empresa, alugado para os seus sócios. Despesas apropriadas à conta de Prédios e Instalações, sob o nº 3.2.1.04.027. Similarmente, o consumo de energia elétrica no mesmo imóvel. Item 2.1. do TVF.

Enquadramento legal: arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 242 e 243, do RIR/94.

II.2.IRRF – Fls. 390 a 397. Decorrente dos cheques excluídos a conta caixa e que redundaram em saldo credor de caixa. Item 4 do TVF.

Enquadramento legal: art. 61, da Lei nº 8.981/95, e seus parágrafos.

II.3.PIS – Fls. 405/408.

Enquadramento legal: vide fls. 408.

II.3.COFINS – Fls. 409/412.

Enquadramento legal: vide fls. 412.

II.3.PIS – Fls. 413/417.

Enquadramento legal: vide fls. 417.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, em 28.07.1999, apresentou a sua defesa, em 25.08.1999, conforme fls. 428/442 , IRPJ, fls.458/478, IRRF; PIS, fls. 479/496, CSLL; COFINS, fls. 515/532 – Vol. 003, acostando procuração e contrato social da empresa. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº : 107-07.380.

O presente lançamento quebrou ilegalmente o sigilo bancário do contribuinte, requisitando aos estabelecimentos bancários cópias de cheques, identificação de contas e de valores depositados, bem como o destino de valores compensados, e o fisco não pode exigir informações e documentos bancários com amparo no art. 38, §§ 5.º e 6.º, da Lei nº 4.595, de 1964.

As expressões " Processo Instaurado " e " Autoridade Competente", previstas no citado diploma legal, se referem ao "Devido Processo Legal ou Processo Judicial" e " Autoridade Competente" é a Autoridade Judicial ou jurisdicional.

Sem ordem judicial expressa não pode ser quebrado o sigilo bancário de qualquer contribuinte, sendo nulo de pleno direito o crédito tributário constituído, por inobservância de pressuposto essencial à validade jurídica dos atos, qual seja o devido processo legal.

O saldo credor de caixa, que presume a ocorrência de omissão de receitas, só foi apurado porque cheques emitidos foram excluídos do caixa, no ano-base-calendário de 1997, os quais foram destinados à aquisição de moeda estrangeira para pagamento de fretes, pagamento de pedágios, despesas de alimentação e pousada na Argentina, serviços de despachante aduaneiro e outros gastos de sua atividade. Essas despesas estão integradas nos documentos de escrituração.

Nos documentos das citadas despesas não há identificação, nem há norma legal que o exija, a qual cheque devem se reportar e sobre qual moeda foi exigido o pagamento.

A empresa tem sua sede em cidade localizada junto à fronteira com a Argentina. A sua atividade de importação, exportação leva-a a estar constantemente no território argentino. Para atender às despesas antes referidas, naquele país, a empresa vê-se na contingência, a miúdo, de valer-se do câmbio informal. Em apoio a esses argumentos, transcreve-se jurisprudência que trata de posse de moeda estrangeira.

Para exemplificar (item 18), relaciona cheques que teriam sido utilizados para aquisição de moeda estrangeira, emitidos em nome de Ivair Taube,

Processo nº : 11072.000056/98-41

Acórdão nº : 107-07.380.

Seneal e Everton Becker Fritzen. Os valores teriam sido destinados para pagamento de fretes no País, a residentes na Argentina (Item 19).

O procedimento fiscal é inusitado porque ao excluir cheques do fluxo de caixa, houve um arbitramento dos resultados da litigante. O levantamento fiscal cingiu-se a apontar indícios, porém não produziu provas para sustentar a imputação de omissão de receita, e, sem prova, não ocorre o fato gerador do tributo, citando a lição do professor Paulo e Barros de Carvalho.

O art. 9.º do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, proíbe a constituição de crédito tributário tendo como suporte contas bancárias, tais como, cheques, extratos e depósitos, como é o caso sob exame. Cita jurisprudência administrativa sobre esse assunto e sobre provas no processo administrativo.

A conta caixa integra o grupo das contas patrimoniais, não sendo de sua natureza a quantificação de resultados tributáveis. Nessa conta não são apurados acréscimo patrimonial, riqueza nova ou lucro passível de tributação (art. 43, do CTN). Estão citados entendimentos da doutrina sobre o fato gerador do imposto de renda e sua base imponible.

Não há qualquer prova de que tenha ocorrido omissão de receita. Não há caracterização alguma a imputar à litigante a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, citando, mais uma vez, Paulo de Barros de Carvalho.

Com referência à glosa do aluguel utilizado pelos sócios que residem em locais diferentes da sede da empresa e que é ocupado somente quando há necessidade de se tomar decisões negociais, e/ou, cedido, em situação especial, a fornecedores argentinos quando vêm efetuar negócios junto à ora litigante, é despesa necessária à atividade da empresa. O imóvel é utilizado no interesse comercial da empresa que exerce atividade no comércio internacional.

Mesmo que o imóvel em questão fosse utilizado para moradia de sócio, a despesa seria dedutível.

A energia elétrica consumida é também despesas necessárias em face da destinação comercial para o qual o imóvel foi alugado.

Finalmente, lembra a absoluta falta de provas das infrações ditas cometidas e requer o cancelamento integral do crédito tributário exigido.

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº : 107-07.380.

IRRF: repetem-se os argumentos apresentados na impugnação do lançamento de IRPJ.

A tributação exclusiva na fonte só é devida quando as operações efetuadas com beneficiários não identificados sejam causa de redução do resultado da pessoa jurídica, no caso em exame a situação é inversa. O que está sendo imputado é que com o não lançamento da saída dos indigitados cheques teria ocorrido omissão de receita, em decorrência do saldo credor de caixa, sendo, "in casu", irrelevante a identificação ou não de beneficiários.

Não há porque falar em beneficiário não identificado, porque nos autos todos os cheques estão identificados.

O crédito tributário em questão é equivocado, porque contraditoriamente nega em um instrumento as afirmações de outro que lhe é decorrente.

Não cabe o reajustamento da base de cálculo do rendimento sobre o qual recaiu o tributo, porquanto não se trata de rendimento e sim de imputação de saldo credor de caixa, e muito menos de contribuinte não identificado, forçando interpretação indireta da norma jurídica que é defeso em direito.

A partir do ano-calendário de 1996, a receita omitida não é mais submetida à tributação na fonte, nem na pessoa física, por força de norma legal.

A impugnante admite a presente autuação, somente "ad argumentandum", visto que as infrações que lhe foram imputadas não ocorreram e nem foram objeto de prova no processo principal.

Por economia processual, anexa cópia da impugnação interposta na autuação do IRPJ, que passa a integrar, "in totum", as razões da presente.

Finalmente requer o cancelamento integral do crédito tributário exigido.

Contribuição para o PIS, COFINS, e CSLL: por decorrência, anexa a petição litigiosa do tributo principal, em face de os fundamentos de fato e de direito serem comuns.

Finalmente, requer a desconstituição do crédito tributário lançado, por falta de amparo nos fatos e no direito vigentes.

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº : 107-07.380.

IV– A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 539/556, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 837, de 22 de agosto de 2002, e assim sintetizada em suas ementas:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.
Anos-calendário de 1996 e 1997.*

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. SIGILO BANCÁRIO.

Mediante intimação escrita, os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras são obrigadas a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios e atividades de terceiros. Até ter sua inconstitucionalidade declarada pelo STF o art. 8.º da Lei n.º 8.021, de 1990, continua eficaz e dessa forma, instaurado o devido procedimento fiscal, pode a autoridade administrativa, independentemente de autorização judicial, requerer cópias dos extratos bancários, cópias de cheques e demais documentos.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

A apuração de saldo credor na conta caixa após a exclusão de cheques registrados como suprimento e que, em contrapartida, não possuem operação correspondente na escrituração, autoriza a presunção de omissão de receitas.

DESPESAS DE ALUGUEL E ENERGIA ELÉTRICA. IMÓVEL ALUGADO.

Para o efeito de apuração do lucro real, a partir de 01 de janeiro de 1996, somente são dedutíveis as despesas intrinsecamente relacionadas com a produção ou a comercialização dos bens ou serviços da empresa.

DECORRÊNCIA. *Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF
Ano-Calendário: 1997.*

PAGAMENTOS SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU DA SUA CAUSA.

Incide o imposto de renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, sobre os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº :107-07.380.

terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada, em 26.09.2002 (fls. 557), apresentou o seu feito recursal, em 21.10.2002 (fls. 562/581 – VOL. 003), colacionando os documentos de fls. 164 e seguintes.

VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Preliminarmente, reitera que houve quebra ilegal do sigilo bancário da recorrente, pois obtidos os elementos sem que houvesse o devido processo legal. Dessa forma padece de nulidade o crédito tributário decorrente.

Quanto ao mérito, não inova a sua peça vestibular.

VII – DO DEPÓSITO RECURSAL

Arrolamento de bens, às fls.421/422, devidamente acolhido pela
Autoridade da SRF, às fls. 583.

É O RELATÓRIO. 

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº : 107-07.380.

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

I. PRELIMINAR DE NULIDADE.

I.1. Quebra de Sigilo Fiscal

É da dicção do art. 197, da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional) que, *mediante intimação escrita são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:*

I - (...);

II - os bancos, casas bancárias, caixas econômicas e demais instituições financeiras.

O sigilo garantido pela CF/88, art. 5º, inciso XII, diz respeito à comunicação de dados entre o cliente e a instituição financeira, não se estendendo a arquivos de operações já realizadas.

Está assente que as instituições financeiras não devem se comprazer às informações requeridas pelo Fisco quando inexisterem processos fiscais instaurados e desde que as informações solicitadas não sejam indispensáveis para aclarar a questão processual, consoante se retira da inteligência do parágrafo 5º do artigo 38 da Lei n.º 4.595/64.

Conforme se retira de fls. 155 e 162, o Banco do Brasil S/A ao ser intimado, o foi com respaldo em processo administrativo fiscal instaurado, onde se assentou a indispensável apresentação, pontualmente, de dois cheques emitidos pela recorrente.

Ainda que, por igual, não haja qualquer óbice a essa requisição, o Fisco quedou-se estritamente nos elementos basilares para a formação de sua

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº : 107-07.380.

convicção, não estendendo, tal pleito, à movimentação bancária indiscriminada da recorrente, como, aliás, poderiam suscitar as suas irrisignações preliminares.

Preliminar que se rejeita.

II. DO MÉRITO

II.1. Ano-calendário de 1997

II.1. 1. Saldo Credor de Caixa; e

II.1. 2. Imposto de Renda Retido na Fonte.

O centro nuclear da exigência, no ano-calendário de 1996, reside no fato de a empresa não ter contabilizado a saída de cheques destinados a pagamentos diversos, sob a alegação não-provada de que tais recursos teriam sido destinados a pagamentos de fretes internacionais efetuados por transportadores argentinos e brasileiros.

Às fls. 433 – Volume 003 – assinala a recorrente, por remissão, que os cheques, trocados por moeda estrangeira, serviram para pagar fretes no país, durante o ano de 1997, a residentes na Argentina, cujos valores foram extraídos da conta Fretes s/ Compras.

Em decorrência, ajustou-se a conta caixa, no ano-calendário de 1997, creditando-a pelo pagamento não contabilizado dos valores dos cheques emitidos. A adoção de tal prática, infere-se, se deve ao fato de a conta bancária transitar pela conta caixa.

Expurgados tais cheques da conta caixa, afloraram saldos credores em 31.12.1997, conforme demonstrados às fls. 376/384.

Ora, os lançamentos contábeis colacionados pela recorrente, às fls.450/457, intentando justificar a destinação dos cheques impugnados não guardam qualquer correlação com o descrito pela peça fiscal.

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº : 107-07.380.

Ademais, para a exigência fiscal com fundamento em saldo credor, não importa a destinação dos cheques, mas sim se tais operações foram objeto e lançamento contábil a crédito da conta caixa.

A propósito da hipótese de presunções contestadas cabe destacar o ensinamento de José Luiz Bulhões Pedreira – Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas – JUSTEC – RJ., 1979, pág. 806:

“ O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.”

A presunção não é um meio de prova, mas o ponto de chegada de um processo mental. É o resultado do processo intelectual, que, este sim, tem seu ponto de partida em determinadas provas, ditas indiciárias. Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável (Becker, Alfredo Augusto).

É fundamental que se conheça as sendas estreitas que motivam tais operações, em todos os seus contornos. Trata-se, evidentemente, de cheques emitidos pela recorrente, oriundos de conta bancária devidamente contabilizada, **sem quaisquer reparos opostos laborados pelo autuante.** Estamos, pois, diante de conta bancária submissa a conciliação, não infirmada, sendo, pois, inadmissível concluir, sem provas, que os cheques emitidos serviram para pagar contas ou transferir de forma autônoma, e sem contrapartida, recursos a terceiros. Essa conclusão fixaria, na outra ponta, a inferência de que o caixa dois estaria na conta banco contabilizada, fato que surpreenderia o mais cético dos analistas.

Já tive a oportunidade, reiteradamente, de me expressar sobre o tema. Por guardar fidelidade aos seus pressupostos e conclusões, importa

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº : 107-07.380.

colacionar trabalho de minha lavra aplicável em situações semelhantes ou limítrofes:

SALDO CREDOR DE CAIXA COMPENSAÇÃO DE CHEQUES

O modelo a seguir exhibe um dissídio calcado no fato de o Fisco *ter excluído todos os lançamentos a débito da conta caixa relativos a cheques emitidos para pagamentos diversos e que foram liquidados através do "sistema de compensação", quando esses mesmos cheques não tiveram seus valores absolutamente coincidentes com os pagamentos realizados.*

A par do exposto, a existência do ilícito tem, similantemente, como centro nuclear a re-alocação, nas datas próprias, das liquidações das obrigações consubstanciadas nos títulos de crédito de emissão de terceiros, somado aos cheques que debitados à conta caixa foram, *moto continuo*, compensados sem identificação da sua real destinação e sem quaisquer lançamentos a crédito da conta de onde os citados veículos provieram.

Trata-se de exigência relativamente aos anos-calendário de 1998 e 1999, com arrimo no art. 24 da Lei n.º 9.249 de 26.12.1995 – RIR/99; art. 288; e no art. 61, da Lei n.º 8.981/95.

É consabido que o saldo credor de caixa (do gênero das presunções *tili tantum*) tem origem, no mais das vezes, num descompasso – temporal e valorativo –, entre a subtração de receitas operacionais e o reconhecimento dos gastos a título de custos e despesas na outra ponta.

Na hipótese em comento (presença de cheques compensáveis e evidência do movimento bancário transitando pela conta caixa) revela-se retorno de numerários, ainda que não integralmente, em forma de dispêndios visando a manutenção da fonte produtora. Geralmente os gastos contabilizados elegem entes de custo (as despesas nem sempre merecem o mesmo tratamento e preocupação), objetivando fundamentalmente a apropriação dos créditos do ICMS e do IPI (quando sujeitos) – parcelas a recuperar.

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº : 107-07.380.

O saldo credor de caixa suscita, por igual, que as receitas operacionais inicialmente subtraídas ainda não retornaram, por via de qualquer artifício e sob a forma originária, ao caixa oficial da empresa. Aguarda-se o melhor momento para a sua implementação – infere-se.

De imediato, poder-se-á concluir que as importâncias que provocaram o “estouro” do caixa serviram para liquidar, ainda que parcialmente, as exigibilidades (custos e despesas). Nada mais aparentemente lógico e de grande crença, convenço-me. Continuando na construção da tese, pode-se afirmar que as evasões anteriores foram de tal monta que, a uma, “estouraram” o caixa e, a duas, permitiram que o “caixa dois” acudisse de forma recorrente a conta caixa contabilizada da empresa, livrando-a de se precipitar numa aguda crise de liquidez, mormente por imposição ainda mais de quitações sem lastros. Conclui-se, de forma indiscutível, que o retorno de receitas, ainda que não plenamente – reitera-se -, antes subtraídas, foram efetivamente consumidas na liquidação das obrigações da empresa. Portanto em nenhum momento poder-se-ia admitir liquidação das exigibilidades a crédito da conta caixa, em face de sua fragilidade de liquidez – sublinhe-se. Seria inconcebível – inimaginável – que, com saldo credor, a empresa ainda pudesse retirar alguma verba para liquidar as suas obrigações; salvo se, por ficção, admitirmos que do nada possa se tirar algo que não seja nada.

Em face do exposto, tem sido comum a prática de se debitar a conta caixa pelo ingresso de cheques sacados contra a conta bancos, objetivando-se conferir ao disponível uma mera aparência saudável de liquidez. Entretanto, *moto continuo*, tais cheques são utilizados para recompor, pelo menos em parte, os recursos “de posse dos sócios ou acionistas” – antes subtraídos – tendo em vista que, premidos por circunstâncias várias, foram utilizados na solvência dos compromissos improrrogáveis revelados por custos e despesas iminentes(máxime os de custos, reitera-se), notadamente em face da imperiosa necessidade de se aproveitar os créditos ofertados pela sistemática da não-cumulatividade dos tributos. E não só pela razão antes declinada, mas também porque tais recursos caracterizados pelos cheques objetivam o cumprimento das obrigações subseqüentes, adimplindo-as continuamente (por vários ciclos). E o reconhecimento desses dispêndios na escrituração exigirá permanentes

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº : 107-07.380.

manobras dissimuladoras – fato que provocará -, como no caso presente, sucessivos “estouros” de caixa; inibe-se, por decurso, quaisquer lançamentos presentes a crédito da conta caixa, impondo-se o aguardar de uma oportunidade definitiva para se erradicar o abismo credor em que se materializou o correspectivo ente patrimonial. E tais cheques – liquidados pela via da compensação bancária e sem quaisquer registros a crédito da conta caixa -, permanecerão, até ulterior desfecho, artificialmente integrados ao seu então saldo devedor.

O fluxograma financeiro circular a seguir exhibe, hipoteticamente, com razoável fidelidade, em dois ciclos distintos mas que se interagem, os comportamentos das variáveis aqui em debate. Pela demonstração e conduta dos entes patrimoniais resta caracterizado que não são os cheques compensados que, subtraídos, ensejam o saldo credor da conta caixa. Isto por uma razão singela: se os cheques compensados advêm de conta bancária reconhecida e transitam pela conta caixa, a sua compensação, quando implicar liquidação de obrigações (dispêndios), ficará limitada ao montante ingressado a esse teor, a crédito da conta caixa. O saldo credor sempre terá origem no adimplemento das obrigações possibilitado pelos recursos – antes subtraídos da receita de vendas –, ingressados, supletivamente, no giro da empresa. E aquele só será visível escoimando-se o saldo de caixa dos cheques compensados. Portanto, o saldo credor não tem origem nos cheques ditos compensados, nem estes são causa daquele; utilizá-los, com esse fim, ressoa como se cobrisse algo com véu de assinalada transparência.

Aqui se adotou um critério cíclico que tem a duração que se queira (um dia, dois dias, um mês etc.). No primeiro ciclo manteve-se a conta caixa com crédito nulo, vale dizer, sem considerar, ainda, a contemplação dos dispêndios que o saldo – oriundo dos cheques a compensar – permitiam. Deixou-se, propositalmente para o segundo ciclo este reconhecimento. Observe-se que tal prática acha-se disseminada, não sendo improvável, quando se está diante de cheques compensados que transitam pela conta caixa, a presença de postecipação dos respectivos lançamentos a crédito desta mesma conta. Outro fator bem presente, se caracteriza pela procrastinação dos lançamentos a crédito da conta caixa, até que esta, mercê das vendas à vista ulteriores tenha suporte

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº : 107-07.380.

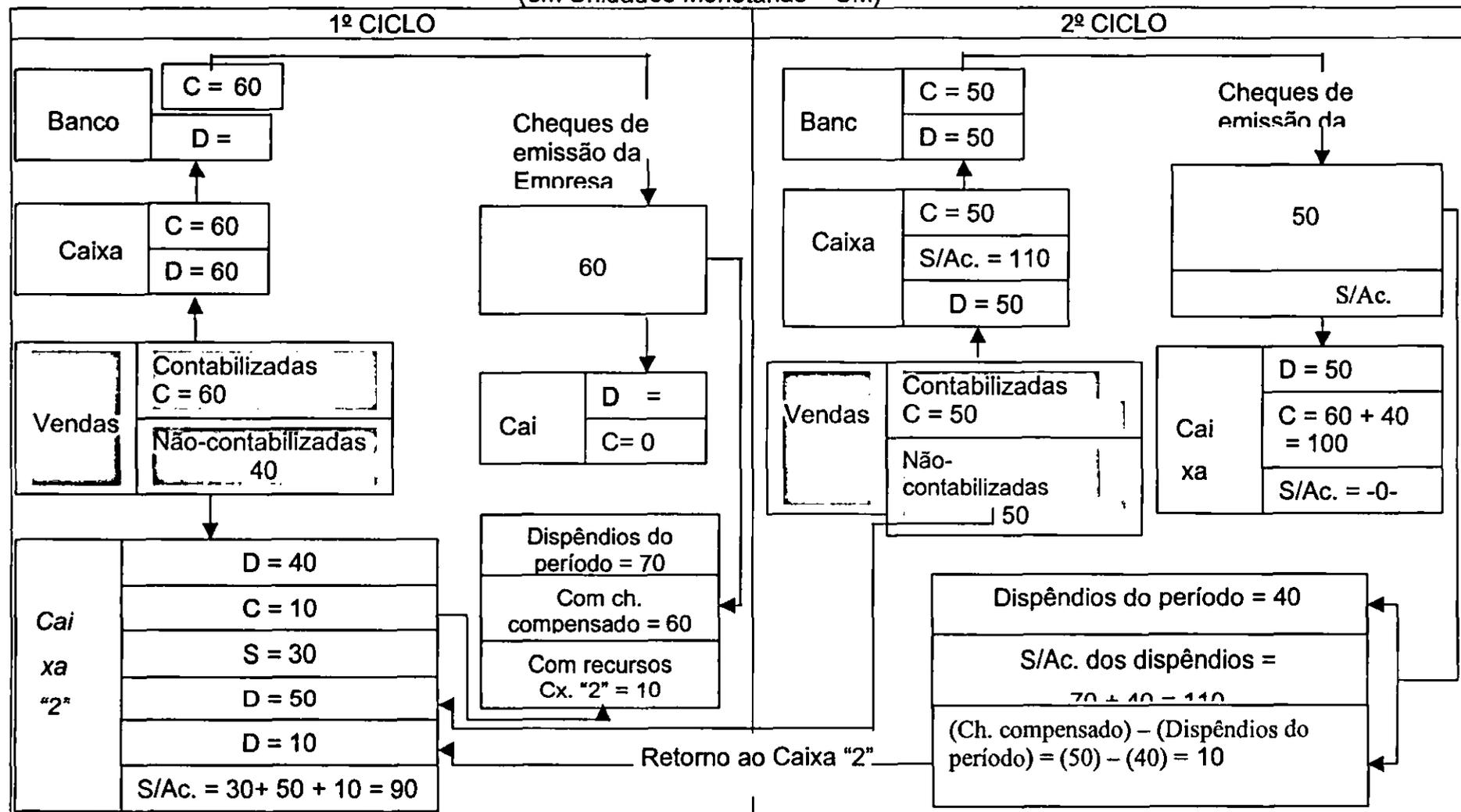
financeiro suficiente para abarcar, não só as quitações adiadas (inclusive as liquidadas com recursos do denominado "caixa 2"), como também para "ressarcir" os detentores do caixa marginal dos recursos antes utilizados para solvência dos compromissos inadiáveis.

Portanto, ante a inexistência de permissivo legal para se considerar distribuída a receita omitida, como consagrada na legislação tributária até o advento da Lei n.º 9.249/95, há uma tendência – não de poucos – em promover uma distribuição automática da omissão de receita, ainda que por via e comando legais distintos. Ocorre que, no caso presente, a omissão de receita é pretérita; os cheques apenas tiveram a função de devolver ao "caixa dois", reitera-se, o que lhe fora subtraído. E os cheques têm respaldo nos documentos de despesas ou custos adimplidos pelo " caixa dois " em épocas em que o caixa contabilizado da empresa não detinha recurso suficiente para consignar quaisquer saídas a esse teor.



FLUXOGRAMA FINANCEIRO – CICLOS DO SALDO CREDOR DE CAIXA – COMPENSAÇÃO DE CHEQUES

(em Unidades Monetárias – UM)



Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº : 107-07.380

Item que se concede provimento parcial. 

II.1.3. Glosa de Aluguel de Imóvel de Terceiros Usados por Sócios Residentes na Argentina

A glosa perpetrada pelo Fisco deve-se ao fato de as despesas não guardarem correlação com a atividade comercial da empresa.

Trata-se de imóvel locado, cedido a sócio, gratuitamente. Dessa forma, espanca-se qualquer ilação a teor de " fringe Benefits ", pois não presentes, na espécie, os destinatários dos benefícios e das vantagens concedidos pela pessoa jurídica.

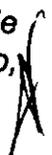
A exigência ancora-se no art. 13, inciso II, da Lei nº 9.249/95. *Verbis:*

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

A IN SRF 11/96 assentou o seguinte conceito:

1 - DESPESAS OPERACIONAIS E CUSTOS - BENS NÃO RELACIONADOS COM A PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO - Instrução Normativa SRF nº 11/96, art. 25 - Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, é vedada a dedução, como custos ou despesas operacionais, de contraprestações de arrendamento mercantil, aluguel, depreciação, 

amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas e seguros, relativos a bens móveis ou imóveis que não estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Consideram-se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização:

- a) Os bens móveis e imóveis utilizados no desempenho das atividades de contabilidade ;*
- b) Os bens imóveis utilizados como estabelecimento da administração;*
- c) os bens móveis utilizados nas atividades operacionais, instalados em estabelecimento da empresa;*
- d) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, utilizados no transporte de mercadorias e produtos adquiridos para revenda, de matéria-prima, produtos intermediários e de embalagem aplicados na produção;*
- e) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados pelos cobradores, compradores e vendedores nas atividades de cobrança, compra e venda;*
- f) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados nas entregas de mercadorias e produtos vendidos;*
- g) os veículos de transporte coletivo de empregados;*
- h) os bens móveis e imóveis utilizados em pesquisa e desenvolvimento de produtos ou processos;*
- i) os bens móveis e imóveis próprios, locados pela pessoa jurídica que tenha a locação como objeto de sua atividade;*
- j) os bens móveis e imóveis objeto de arrendamento mercantil nos termos da Lei nº 6.099, de 1974, pela pessoa jurídica arrendadora;*
- K) os veículos utilizados na prestação de serviços de vigilância móvel, pela pessoa jurídica que tenha por objeto essa espécie de atividade.*

Até o advento do artigo antes colacionado, todos os gastos dedutíveis ou indedutíveis necessitavam de uma premissa básica para que se configurassem: que os bens e serviços tivessem sido contraprestados. Portanto quando se abordava a tipificação - dedutibilidade ou indedutibilidade -, não se estava sequer colocando em dúvida a entrada de mercadorias ou a efetiva prestação de serviços. Esta é variável exógena, vale dizer, fora de quaisquer apreciações. Resultava, pois, que a análise ou auditoria deveria voltar-se para outros quatro aspectos basilares:

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº :107-07.380

01 – se os documentos que embasavam a operação, em sendo hábeis, inábeis ou idôneos, expressavam, com minudência, os bens ou serviços adquiridos; se, frente a serviços técnicos, eram 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, guardavam, por isso mesmo, correlação com a fonte produtora dos rendimentos;

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

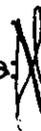
Portanto esses eram os únicos requisitos, ou postulados básicos exigíveis para se apreciar a pertinência ou não da dedutibilidade de uma despesa ou custo no âmbito da legislação do Imposto sobre a Renda.

Ocorre que a nova norma ao determinar que *as contraprestações de aluguel de bens imóveis são indedutíveis, excetuando-se quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços*, restringiu, dramaticamente o conceito, à espécie, até então vigente para uma dedutibilidade das despesas ou custos na ótica do IRPJ e da CSLL.

E o que mudou? Ao se adjetivar a norma inserindo-se, no comando o vocábulo intrínscico, o legislador refinou a possibilidade da dedutibilidade para os casos que nomina.



Do Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa extrai-se:



Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº : 107-07.380

(s). [Do lat. *intrinsecu.*]

Adj.

1. *Que está dentro de uma coisa ou pessoa e lhe é próprio; interior, íntimo: 2*
2. *Que está inseparavelmente ligado a uma pessoa ou coisa; inerente; peculiar*

Ainda que a lista exarada pela IN-SRF nº 11/96 não seja exaustiva, mas é iniludível que, ao elencar os casos suscetíveis de indedutibilidade, emprestou-se à norma original o caráter taxativo. Portanto não há como consagrar interpretação oposta, pois o imóvel locado e cedido aos sócios da empresa, ainda que possa traduzir-se numa ação administrativa, e até mesmo financeira (economicidade quando comparado o aluguel com o preço de acomodação em hotel compatível com os hóspedes traduzidos na peça acusatória), pois a sua aceitação, ao reverso, implicaria negar-se vigência à norma legal destacada.

É óbvio que, v.g., estivéssemos tratando de construção de uma estrada ou empreendendo prestação de serviços fora do âmbito físico da sede da empresa, a locação de imóvel não só para os funcionários subalternos, chefia e sócios tornar-se-ia um imperativo, pois intrinsecamente relacionada, pontualmente, com a atividade exercida.

Item que se nega provimento.

II.1.4. Energia Elétrica de Imóvel Constante do Item II.2.

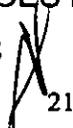
Pela relação de causalidade, a mesma decisão disposta no item imediatamente anterior a esse se estende.

II.1.5. Aplicação Financeira levada a débito da conta de despesa Com Comissões e Taxas Bancárias.

Matéria não litigiosa.

III. OUTRAS TRIBUTAÇÕES DECORRENTES

III.1. Contribuição ao PIS


21

Processo nº : 11072.000056/98-41
Acórdão nº :107-07.380

III.2. Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

III.3. Contribuição Social sobre o Lucro

Itens a que nega provimento.

CONCLUSÃO

Oriento o meu voto no sentido de se rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, conceder provimento parcial ao rogo recursal para excluir a exigência do IRRF., imputada com fundamento no art. 61, da Lei nº 8.981/95.

Sala das Sessões - DF, em 16 de outubro de 2003.


NEICYR DE ALMEIDA