

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

SESSÃO DE 06 DE JULHO DE 1994

ACORDAO Nº 101-86.787

RECURSO Nº: 105.816 - I.R.P.J. - EXS. DE 1986 a 1989

RECORRENTE: INSIVI - INDUSTRIA SIDERURGICA VIANA LTDA.

RECORRIDA: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CURVELO (MG)

LEASING - VALOR RESIDUAL MINIMO - Incabível a descaracterização da operação de arrendamento mercantil, para conceituá-la como de compra e venda a prestação, sob pretexto de que nos contratos são fixados valores residuais mínimos, quando estão presentes todas as condições legais que regulam esse tratamento fiscal favorecido.

DESPESAS COM COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES - CONDIÇÕES PARA SUA DEDUTIBILIDADE - São dedutíveis os gastos feitos a esse título, desde que satisfeitos os requisitos: uso efetivo dos veículos no interesse da empresa; o veículo esteja registrado no ativo da empresa; prova do desembolso do preço e adequação do mesmo e comprovação com documentação hábil.

OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTICIO - O fato de a escrituração indicar a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou não comprovadas com documentação objetiva e inconteste, autoriza a presunção de omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da impropriedade da infração caracterizada pelo fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INSIVI - INDUSTRIA SIDERURGICA VIANA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$1.301.142,37, Cz\$1.582.288,98, Cz\$7.995.612,17 e Cz\$21.477.462,10, nos exercícios de 1986, 1987, 1988 e 1989, respectivamente (padrão monetário à época), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

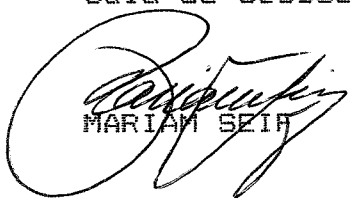
MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

787

ACORDÃO Nº 101-86.788

Sala de Sessões (DF), em 06 de julho de 1994


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE E RELATORA


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE:

19 AGO 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selleiros: Jezer de Oliveira Cândido, Francisco de Assis Miranda,
Kazuki Shiobara, Raul Pimentel, Roberto William Gonçalves e
Sebastião Rodrigues Cabral. Ausente justificadamente o
Conselheiro Celso Alves Feitosa.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13602/000.041/91-14

RECURSO Nº: 105.816 - I.R.P.J. - EXS. DE 1986/1989

ACORDÃO Nº: 101-86.787

RECORRENTE: INSIVI - INDUSTRIA SIDERURGICA VIANA LTDA.

RECORRIDA: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CURVELO (MG)

R E L A T O R I O

INSIVI - INDUSTRIA SIDERURGICA VIANA LTDA., qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão da Sra. Delegada da Receita Federal em Curvelo (MG), que julgou procedente a exigência fiscal formalizada no Auto de Infração de fls. 424/425.

O crédito tributário diz respeito ao Imposto de Renda-Pessoa Jurídica devido nos exercícios de 1987 a 1989, e decorreu da apuração da irregularidades assim descritas na peça vestibular:

1) Valores deduzidos indevidamente como despesas de arrendamento mercantil, tendo em vista que os contratos não preenchem os requisitos legais (como fixação de valor residual mínimo, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens junto aos fabricantes, e das prestações do "leasing", além de os prazos dos contratos serem muito inferiores à expectativa de vida útil dos bens, etc.) para que as operações gozem do tratamento fiscal favorecido, previsto na legislação pertinente, ou seja, Lei nº 6.099/74 c/c art. 235 e parágrafos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80).

2) "NOTAS BRANCAS" contabilizadas como custo e/ou despesas operacionais relativas a combustíveis e lubrificantes, com infringência aos arts. 182 a 184 e 191 do RIR/80.

3) OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL pela existência de PASSIVO FICTICIO (art. 180 do RIR/80) correspondente a valores liquidados no próprio período-base e mantidos em aberto nos respectivos balanços."



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

ACORDÃO Nº 101-86.787

Inconformada, a contribuinte ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls. 433/440, alegando, em síntese, que:

- os contratos de "leasing", na prática, são contratos de adesão impostos pelos banqueiros, que são os privilegiados na relação, na medida em que o Fisco em vez de penalizá-los, impõe aos arrendatários pesada multa, permitindo aos bancos gozar das vantagens da depreciação;

- não pode a fiscalização descaracterizar o contrato de "leasing" pela existência de valor residual mínimo, posto que a lei não estabeleceu limites, deixando ampla liberdade para as partes fixarem seu valor, permitindo até sua fixação informal, desde que conste a indicação do critério para a sua estipulação;

- o prazo inferior à expectativa da vida útil dos bens, de igual modo desserve para a pretendida descaracterização, posto que a Resolução nº 980/84 do Banco Central estipulou o prazo mínimo de 2 anos para os bens de vida útil até 5 anos e de 3 anos para os de vida útil acima de 5 anos;

- tendo em vista que no presente caso tratam-se de caminhões, cuja vida útil foi fixada em 5 anos pela IN SRF nº 72/84, os prazos contratados obedeceram a Lei e estão dentro dos limites fixados pela receita Federal;

- as notas de combustíveis e lubrificantes glosadas pelo Fisco e consideradas "brancas", referem-se a recibos de pagamentos de fornecimentos no curso da semana ou de determinados períodos, e em caráter eventual, no curso das estradas, estando regularmente escrituradas e comprovadas por notas especificadoras dos bens adquiridos, recibos firmados pelo vendedor e cheques nominais emitidos para pagamento, devidamente depositados na conta bancária do fornecedor, devendo, pois, serem canceladas todas as glosas a partir de maio de 1988, data em que exigiu-se notas fiscais;

- a constatação do pretense passivo fictício se deu em virtude de declarações emitidas pelos fornecedores, ates-

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

ACORDÃO Nº 101-86.787

tando o recebimento das notas fiscais no ano de sua emissão; entretanto os recibos por eles firmados consignam data posterior à dos vencimentos, conforme cópia do documento de compra e cheque em pagamento que ora anexa;

- ademais, sua escrituração está correta, feita de conformidade com o art. 12 do Código Comercial, ou seja, a entrada de mercadoria nesta data e o respectivo pagamento na data deste, não importando, assim, que a escrituração do seu fornecedor, por simplificada, admita apenas um lançamento contábil: o de fornecimento até o pagamento.

Em informação fiscal às fls. 467/469, o autor do feito ~~contraditou as razões de defesa apresentadas e, ao final,~~ propugnou pela manutenção integral da exigência.

A autoridade de primeira instância acolheu a proposta fiscal e julgou procedente o lançamento, nos termos da decisão de fls. 472/479, com respaldo nos fundamentos sintetizados na seguinte ementa:

IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA - PESSOA JURÍDICA

RECEITAS OPERACIONAIS

PASSIVO FICTÍCIO - Constatado o fato consistente na manutenção no passivo de obrigações já pagas, traduz passivo irreal e constitui indício veemente de omissão de receita, cabendo ao contribuinte provar em contrário.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS

ARRENDAMENTO MERCANTIL - "LEASING" - A contratação de valor residual infimo, aliado à concentração do valor das prestações nos doze primeiros meses de modo a atingir mais de 80% do valor dos contratos, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens junto ao fabricante e das prestações de "leasing", mais ainda, o fato de os prazos dos contratos serem muito inferiores à expectativa do tempo de vida útil dos bens, desvirtuam a essência do contrato do "leasing" e dos princípios em que assenta, convertendo-o, na realidade, em contrato

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

ACORDÃO Nº 101-86.787

de compra e venda a prazo, não obstante roupagem formal de "leasing" financeiro. Indedutíveis, por conseguinte, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil.

DESPEAS DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

A dedutibilidade dos dispêndios realizados a esse título requer a prova documental hábil da respectivas operações."

Dessa decisão a contribuinte foi cientificada em 19/03/93 e, ainda irresignada, interpôs em 15/04/93 o recurso voluntário de fls. 284/288, postulando a sua reforma e consequente cancelamento do auto de infração.

Como razões do apelo, a recorrente, basicamente, reedita as alegações expendidas na petição impugnatória.

E o relatório.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

ACORDÃO Nº 101-86.787

V O T O

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, conheço.

Há na decisão de primeira instância inquestionável aperfeiçoamento do auto de infração em litígio, no que pertine ao fundamento que motivou a glosa das contraprestações de arrendamento mercantil, objeto do primeiro item da autuação : Na peça vestibular o autuante constituiu o crédito tributário relativo a ~~apreciação da irregularidade dos preços legais~~ (como fixação de "valor residual mínimo, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens junto aos fabricantes, e das prestações do "leasing", além de os prazos dos contratos serem muito inferiores à expectativa de vida útil dos bens, etc.) "; já a autoridade singular, ao manter a exigência acrescentou às características apontadas "a concentração de prestações nos doze primeiros meses", característica essa que não havia sido aventada pelo autor do feito, quer na peça básica, quer na informação fiscal.

Agindo assim, a autoridade monocrática incorreu em inovação do lançamento, o que acarreta prejuízo a ampla defesa da contribuinte, na medida em que redundou em suprimento de uma instância de julgamento.

Em condições normais, em razão do rigor observado neste Conselho na aplicação do duplo grau de jurisdição, e objetivando afastar qualquer resquício de dúvida quanto ao amplo direito de defesa garantido ao sujeito passivo na esfera administrativa, o processo seria devolvido à repartição de origem, para que fosse reaberto prazo para nova impugnação relativamente à matéria inovada resultante da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

No presente caso, contudo, não adotaremos tal medida, tendo em vista que o aperfeiçoamento do lançamento promovido pela autoridade recorrida é ineficaz, na medida em que foi feito após transcorrido o prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I e Parágrafo Único, do CTN, conforme a seguir se demonstra:



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

ACORDÃO Nº 101-86.787

ANO-BASE	EXERCICIO	DATA DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO	DATA FINAL P/ LANÇAMENTO
1ºSEM./86	1986	29/09/86	29/09/91
2ºSEM./86	1987	31/03/87	31/03/92
1987	1988	28/04/88	28/04/93
1988	1989	12/05/89	12/05/94

Ora, como o lançamento só se consolida com a notificação feita ao contribuinte para que o mesmo pague ou impugne a exigência, o que só poderia ser feito por ocasião da execução da presente decisão, conclui-se que, irremediavelmente, todos os exercícios já foram alcançados pela decadência, não surtindo, pois, nenhuma eficácia qualquer determinação neste sentido.

Ademais, a autoridade singular, ao acrescentar o novo fundamento - concentração do valor das contraprestações nos doze primeiros meses -, não especificou o seu montante nas parcelas glosadas, o que, de per se, impossibilitaria qualquer quantificação das importâncias que, porventura, pudessem vir a ser mantidas a este título.

Assim, por economia processual, e por uma medida de bom senso, passarei ao exame do mérito do litígio, considerando as irregularidades tais quais descritas na peça vestibular, e partir da ordem lá colocadas.

1) GLOSA DE DESPESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL, TENDO EM VISTA A FIXAÇÃO DE VALOR RESIDUAL MÍNIMO, ETC.

Conforme evidenciado no relatório, a questão submetida ao deslinde deste Colegiado, diz respeito a despesas apropriadas nos exercícios de 1986 a 1989, a título de contraprestações de arrendamento mercantil, que, no entender do Fisco, deveriam ser ativadas, pelo fato de as operações caracterizarem compra e venda de bens a prazo, tendo em vista que os respectivos contratos fixavam valor residual garantido ínfimo, contrariando as disposições da Lei nº 6.099/74.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

ACORDÃO Nº 101-86.787

A matéria já foi alvo de inúmeras polêmicas no âmbito das diversas Câmaras integrantes deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes, onde prevalecia o entendimento de que a fixação de valor residual infimo para compra do bem justificava a descaracterização do contrato de "leasing", transformando-o em contrato de compra e venda a prazo, já que o preço da coisa locada estaria quase integralmente embutido nas contraprestações.

A corrente contrária, defendia o entendimento de ser incabível a descaracterização da operação de arrendamento mercantil, para conceituá-la como de compra e venda a prestação, sob o pretexto de que nos contratos são fixados valores residuais garantidos mínimos, quando presentes todas as condições legais que regulam esse tratamento fiscal favorecido, tendo em vista o princípio da legalidade cerrada a que se subsume o lançamento do tributo. Assim, como a Lei nº 6.099/84 não faz qualquer restrição quanto ao valor residual atribuído ao bem no final do contrato, carece de amparo legal a glosa da despesa sob tal pretexto.

Meu posicionamento coincidia com o da corrente então dominante, qual seja, o de que a fixação de valor residual garantido infimo justificava a descaracterização do contrato de "leasing" com sua consequente transformação em contrato de compra e venda a prazo, pelo fundamento básico de que a arrendatária teria antecipado o preço de aquisição, embutido no valor das contraprestações, ao longo do contrato, e, em consequência, teria ocorrido o efeito econômico de uma depreciação acelerada e não normal pelo prazo de vida útil do bem.

As diversas polêmicas em torno do tema me fizeram rever a matéria à vista dos dispositivos legais de regência e dos esclarecimentos prestados pelo Banco Central do Brasil, levando-se a concluir que:

1) A fixação do valor residual garantido mínimo é uma das características do arrendamento mercantil praticado no País, que é do tipo financeiro, pelo qual a arrendatária faz uma aplicação de capital na aquisição de um bem durante a vigência do contrato;

2) A própria Secretaria da Receita Federal, ao tratar da indedutibilidade de benfeitorias em bem arrendado,

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

ACORDÃO Nº 101-86.787

através do Parecer Normativo CST nº 18/87, em seu item 5, admite que a operação de arrendamento mercantil constitui, no Brasil, financiamento a médio e longo prazo, da aquisição de bens de produção e que os valores, das contraprestações, via de regra, não guardam qualquer correspondência com o valor de arrendamento (aluguel) praticado pelo mercado, o que significa dizer que naqueles valores está computado também o preço de aquisição do bem;

3) Ora, se tal entendimento é utilizado para fundamentar a indedutibilidade dos gastos com benfeitorias, também deve ser válido para caracterização da operação, do contrário, o dispositivo que prevê a dedução das despesas com arrendamento mercantil seria letra morta, pois não haveria qualquer possibilidade de ser aplicado;

4) Por outro lado, a Portaria MF nº 140/84, inciso II, manda classificar no ativo da arrendatária as parcelas de antecipação do valor residual garantido ou do pagamento por opção de compra e não as quantias relativas à contraprestações como pretende o Fisco, já que estas não tem a mesma característica daquelas;

5) A par de tudo isso, verifica-se que inexistente na lei qualquer dispositivo sobre a proporção do valor residual em relação ao valor do bem ou ao prazo do contrato, devendo, pois, ser observado, neste particular, o princípio basilar de direito que orienta no sentido de que onde a lei não restringe é defeso ao seu intérprete restringir;

6) Ademais, o Banco Central do Brasil, órgão encarregado da regulamentação da matéria, respondendo à consultas formuladas pela Secretaria da Receita Federal, esclareceu que o valor residual mínimo é de livre conveniência das partes, ou seja, facultou ao arbítrio dos contratantes a sua fixação; mesmo porque caso fosse baixada norma legal impedindo a arrendadora de fixar um valor residual simbólico para efeito do exercício da opção de compra, acarretaria consequente desequilíbrio entre as partes contratantes, deixando a cargo de apenas uma delas todos os riscos em relação ao contrato, o que, convenhamos, não seria razoável;



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

ACORDÃO Nº 101-86.787

7) Vale ainda destacar que, alguns atos administrativos (Parecer CST nº 27/87, dentre outros) reconhecem textualmente que os contratos prevêm, via de regra, valor residual simbólico, assim, caso tal circunstância acarretasse a descaracterização do contrato, certamente o ato disporia sobre a transformação do contrato de "leasing" em contrato de compra e venda a prazo, na ocorrência dessa circunstância;

B) Finalmente, é de se notar que a Portaria MF nº 12, de 10.01.83, ao dispor sobre o aproveitamento do crédito do IPI pelo arrendatário, estabeleceu, dentre outras condições, para sua fruição: a) que o arrendatário seja efetivo proprietário econômico do bem e, b) que o valor residual mínimo, seja de no máximo 30% do valor do bem; observe-se, pois, que o ato, contrariamente ao entendimento do Fisco, o exercício do crédito a um limite máximo do valor residual, denotando que quanto menor o valor residual fixado melhor para fins de IPI.

Assim, forçoso é concluir que, mesmo se admitindo ser possível alcançar-se um resultado tributável a menor com um contrato de "leasing", falta amparo à interpretação que até então era dominante neste Primeiro Conselho de Contribuintes e também na Câmara Superior de Recursos Fiscais, por inexistência de dispositivo legal que estabeleça limite mínimo para o valor residual a ser fixado nos contratos de arrendamento mercantil.

O que na verdade o entendimento então dominante nesta esfera administrativa objetivava era corrigir uma possível lacuna legal, que pode propiciar a chamada evasão fiscal, com uso da analogia, segundo o princípio de que caberia ao contribuinte que se utilizou do contrato de "leasing" provar não ter simulado.

Não se pode olvidar, contudo, que a forma de evitar-se a evasão que tal tratamento possa propiciar deve ser estabelecida através da via legislativa ou mesmo pela regulamentação, como prevê o artigo 41 da Resolução BACEN nº 980/84.

Nesta ordem de juízos, entendo improcedente a exigência fiscal relativa a este item, devendo as respectivas importâncias serem excluídas da base de cálculo do crédito tributário lançado.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

ACORDÃO Nº 101-86.787

2) GLOSA DE DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES, POR FALTA DE COMPROVAÇÃO HÁBIL.

A matéria discutida neste item gira em torno da glosa de valores apropriados como despesas operacionais, correspondente a gastos com combustíveis e lubrificantes, não comprovadas adequadamente.

Nas petições de defesa apresentadas a recorrente busca refutar a acusação alegando que os dispendios foram efetivamente realizados, tendo carreado aos autos várias notas fiscais simplificadas e cópias de alguns cheques, no intuito de comprová-los.

Tratando-se de dispêndios contabilizados como despesas ou custos operacionais, a legislação do Imposto de Renda impõe três requisitos imprescindíveis para sua dedução do lucro passível de tributação, quais sejam:

- a) que sejam necessários para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa;
- b) que sejam usuais ou normais no ramo de atividades da empresa;
- c) que o gasto seja devidamente comprovado com documento hábil e idôneo.

Relativamente aos gastos com manutenção de veículos, aí incluídas as despesas com combustíveis e lubrificantes, o Parecer Normativo CST nº 108/72 ampara sua dedução do lucro líquido, desde que satisfeitos os seguintes requisitos:

- uso efetivo dos veículos;
- desembolso do preço; e
- adequação do preço.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

ACORDÃO Nº 101-86.787

A esses requisitos a jurisprudência dominante neste Conselho vem acrescentando a contabilização do veículo no ativo permanente da empresa, ou a existência de contrato de arrendamento ou locação do veículo para uso da empresa, se o mesmo for de propriedade de terceiros.

Nem a fiscalização, nem a autoridade singular, no presente caso, questionaram tais requisitos, ao contrário, até reconhecem o efetivo desembolso do valor glosado. A restrição feita foi apenas em relação aos documentos comprobatórios, representados por notas fiscais simplificadas, que segundo seu entendimento, não são documentos hábeis para legitimar a dedução, já que não identificam a transmissão de propriedade do autuado.

Com a devida venia das respeitáveis autoridade, não concordo com suas conclusões: a uma, porque, como já ressaltado, não foram objeto de questionamento nenhum dos requisitos estabelecidos em ato normativo baixado pela própria administração tributária; a duas, porque, é sabido que o documento fornecido pelos postos de gasolina em geral é a nota fiscal simplificada.

Com efeito, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já teve oportunidade de pronunciar-se acerca da validade desse tipo de documento para os efeitos da legislação do imposto de renda-pessoa jurídica, através do Acórdão nº CSRF/01-0.900, de 29/06/89, tendo concluído pela legitimidade da dedução respaldada em tais documentos, conforme declarado na respectiva ementa:

"IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - DEDUTIBILIDADE - NECESSIDADE - COMPROVAÇÃO - O art. 47 da Lei nº 4.506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que comumente se denomina de cláusula geral. Isto significa que o legislador evitou baixar norma exemplificativa, ou muito menos, taxativa. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto."

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

ACORDÃO Nº 101-86.787

Em magistral voto, condutor do mencionado acórdão, o insigne ex-Conselheiro Antonio da Silva Cabral, consignou, com o brilhantismo que sempre lhe foi peculiar, os inatacáveis fundamentos dessa conclusão, dentre os quais ressaltam os trechos a seguir transcritos, que adoto para respaldar o presente voto:

"Em 1976, a administração publicou o Parecer Normativo CST nº 86/76, o qual reconheceu validade para determinados documentos, embora não revestidos das formalidades das notas fiscais de venda. O importante, segundo esse ato, é que se tenha a possibilidade de identificar o tipo de despesa realizada. Disse textualmente o parecerista:

"O documento previsto nas legislações estaduais do imposto sobre circulação de mercadorias é a nota fiscal, dotada dos mesmos elementos materiais constantes das notas destinadas a saídas de produtos sujeitos ao IPI. Nas vendas à vista a consumidores, em que as mercadorias forem retiradas pelo comprador, poderá ser emitida NOTA FISCAL DE VENDA A CONSUMIDOR (em substituição à nota fiscal), que consiste em documento menos rico em detalhes, mas, também, com dados bastantes para que se identifiquem as mercadorias adquiridas e que se possa classificá-las para efeito de apuração do lucro sujeito ao imposto de renda (SINIEF, arts. 18 e 50)."

O referido parecer, no entanto, não aceita como comprovantes de despesas a nota fiscal simplificada e o cupom de máquina registradora, que têm por objetivo proporcionar o controle do pagamento do ICM. Esses documentos não são válidos para comprovar as despesas operacionais porque "não contêm eles a descrição dos produtos adquiridos, fato que impossibilita averiguar-se se o dispêndio reúne os requisitos de necessidade e normalidade que a lei exige para autorizar sua dedução do lucro sujeito ao pagamento do imposto de renda".

Por princípio, tal entendimento é correto, pois se o contribuinte apresenta documentos sem qualquer identificação do comprador e do bem adquirido como se falar de despesa necessária à empresa?

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

ACORDAO Nº 101-86.787

Essa regra, no entanto, não pode ser absoluta. Com efeito, não há quem duvide da possibilidade de a empresa considerar como despesa operacional o pagamento relativo a taxi. O exemplo envolve hipótese muito mais significativa do que a do contribuinte que vem ao fisco munido de nota fiscal simplificada, pois na despesa de taxi não se obtém qualquer comprovante. Ora, tal circunstância me faz crer que o essencial de uma despesa não é propriamente o fato de ela ser comprovada mediante cupom de máquina registradora ou nota fiscal a consumidor ou nota fiscal de venda, mas de ser normal e usual naquele tipo de negócio.

Cabe aqui a aplicação do standard juridico da razoabilidade. Desde que fique comprovada a necessidade da despesa, ainda que comprovada apenas por um cupom de máquina registradora deve ser aceita a dedutibilidade de tal gasto. E como se sabe se um gasto é necessário? A própria lei nos conduz à solução: é necessária toda despesa usual e normal ao tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Quem há, por exemplo, de negar a dedutibilidade de uma cópia xerox? A comprovação, no entanto, é sempre feita de maneira rudimentar. É óbvio que não se pode estabelecer regra geral, no sentido de que são dedutíveis as despesas comprovadas mediante simples cupons ou notas fiscais simplificadas, pois estes documentos não identificam o pagador e, muitas vezes, nem sequer o produto adquirido. Uma vez, no entanto, que não se duvida da existência do gasto, desde que este seja do tipo enquadrável como despesa necessária, há de se admitir sua dedutibilidade.

Um julgador do Conselho de Contribuintes não é ato normativo, sobretudo porque no processo examinado o que conta não é a amplitude incomensurável dos casos abrangidos pela norma, mas apenas a solução de um caso concreto. Ora, quando se trata de examinar um caso concreto o importante é a consideração das chamadas circunstâncias do caso. No presente julgamento há uma circunstância verdadeiramente importante: não se duvidou em momento algum da existência das despesas. Elas existiram, apenas se discute a respeito da comprovação destas.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

ACORDÃO Nº 101-86.787

.....

Não é possível dizer-se que uma nota fiscal é válida contra o contribuinte, para o fisco estadual controlar o pagamento do ICM e, de outro lado, não se aceitar esse mesmo documento a favor do contribuinte. Não é possível aceitar-se despesas de taxi, onde o lançamento contábil não está embasado em nenhum documento, e, por outro lado, deixar-se de aceitar uma despesa só porque ela está embasada em nota fiscal simplificada.

.....

A matéria é extremamente difícil porque o Direito Tributário exige do intérprete da lei que este se coloque dentro do princípio da estrita legalidade, o que significa não poder estender nem coartar o âmbito da lei. Para quem sempre raciocina dentro do princípio da tipicidade cerrada, em cada hipótese está prevista na lei, depara-se, por vezes, intrasponível a barreira criada pelo art. 191 do RIR/80, onde, ao invés de uma norma taxativa a respeito das várias hipóteses de despesas operacionais ou, até, de norma exemplificativa, o legislador elegeu a via mais difícil da CLAUSULA GERAL.

Se cada receita, mesmo sem documentação, deve ser oferecida à tributação é necessário que se faça justiça ao contribuinte e se admita cada despesa por ele suportada, sob pena de enriquecimento ilícito por parte do Fisco. Pouco importa, como no caso, que a despesa existente seja apenas relacionada com um xerox. Se se tratar de despesa existente e necessária há de ser feita a justiça, sobretudo porque lei alguma proíbe que despesa comprovada mediante ticket de caixa ou nota fiscal simplificada seja considerada despesa operacional.

Sábio foi o art. 187 da Lei nº 6.404/76, quando para chegar ao LUCRO OPERACIONAL, permitiu à empresa efetuar deduções relativas a:

"despesas com vendas, as despesas financeiras deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas."

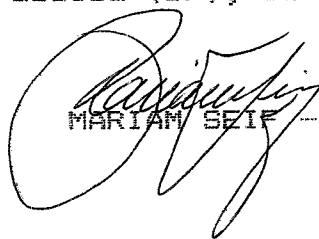
MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

ACORDÃO Nº 101-86.787

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$1.301.142,37, Cz\$1.582.288,98, Cz\$7.995.612,17 e Cz\$21.477.462,10, nos exercícios de 1986, 1987, 1988 e 1989, respectivamente (padrão monetário à época).

Brasília (DF), 06 de julho de 1994.



MARIAM SEIF — RELATORA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13603/000.041/91-14

ACORDÃO Nº 101-86.787

.....

Cabe, também aqui, invocar-se a necessidade de o Colegiado fixar seu entedimento no sentido de, interpretando uma cláusula geral, aplicar o direito mediante o standard da razoabilidade. Se toda e qualquer empresa possui as chamadas "despesas gerais", que são aceitas pelo Fisco e, mais ainda, são aceitas sem comprovação alguma, como é o caso das despesas de taxi, é necessário que nesta ora se admita uma despesa que, além de ter comprovante, se apresenta como um gasto razoável."

Nesta ordem de juízos, considero improcedente a glosa das despesas com combustíveis e lubrificantes procedida neste item, devendo as respectivas importâncias serem excluídas da base de cálculo da exigência.

3) OMISSÃO DE RECEITAS, CARACTERIZADA POR PASSIVO FICTÍCIO

E pacífica a jurisprudência deste Tribunal Administrativo em torno da matéria, no sentido de que a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou não comprovadas, indiciam omissão de receitas, mantidas à margem da escrita, salvo prova em contrário a ser produzida pelo contribuinte.

Assim, para que a presunção legal relativa à omissão de receita por passivo fictício seja afastada, necessário se faz que a pessoa jurídica comprove, com documentação hábil e idônea, a existência da obrigação registrada em seu passivo, demonstrando, ainda, que o pagamento da mesma ocorreu em data posterior ao encerramento do balanço.

Na hipótese em causa, contribuinte não apresentou qualquer documento tendente a comprovar tais condições, mantendo-se no campo das meras alegações de que as obrigações eram reais.

A exigência relativa a este item, deve, pois, prevalecer.

