



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7
Processo nº : 13727.000212/94-89
Recurso nº : 135946
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex.: 1992
Recorrente : LOJAS CITYCOL S.A
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE
Sessão de : 22 DE MARÇO DE 2006
Acórdão nº : 107-08.497

IRPJ/CSLL - ANO-BASE DE 1991 - OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO NÃO COMPROVADO - Até o ano-calendário de 1996, a existência de "passivo não comprovado" não comportava a aplicação direta da presunção legal de omissão de receitas, sem que o trabalho fiscal investigasse os reais efeitos do fato. O parágrafo único do art. 228 do RIR/94 não tinha sustentação legal.

IRPJ/CSLL - GLOSA DE DISPÊNDIO COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - COMPROVAÇÃO SATISFATÓRIA - Cabe ao fisco, à vista da documentação hábil apresentada pelo contribuinte (Nota Fiscal, Fatura, Contrato, cópia de Cheque), empreender esforços no sentido de mostrar que não ocorreu a efetiva prestação dos serviços devidamente contabilizados. Não é suficiente para sustentar a glosa do dispêndio a indicação de falta de registro ou reconhecimento de firma no Contrato ou o fato de que, atualmente, a empresa prestadora dos serviços está com sua inscrição cadastral na situação de inapta, mormente quando os argumentos da recorrente e os documentos anexados aos recursos apresentam fortes evidências de efetividade.

IRPJ/CSLL - ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO INCIDENTES SOBRE A PARCELA DA DIFERENÇA DE CM IPC/BTNF - ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS - É indevida a exigência de adição à base de cálculo da CSLL dos encargos de depreciação calculados sobre a mais valia do ativo imobilizado que decorreu da diferença de correção monetária entre o IPC e o BTNF em 1990. Ainda que questionável a regra de diferimento dos efeitos dos encargos de depreciação sobre a diferença de correção monetária IPC/BTNF, prevista no Decreto nº 332/91, à antecipação da despesa pelo contribuinte deve ser dado o tratamento fiscal previsto no art. 6º, § 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (Art. 219 do RIR/94), em consonância com o Parecer Normativo COSIT nº 2/96.

MP

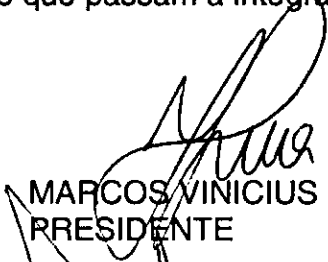


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LOJAS CITYCOL S.A.

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


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 ABR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, HUGO CORREIA SOTERO, NILTON PÊSS e, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

Recurso nº : 135946
Recorrente : LOJAS CITYCOL S.A.

RELATÓRIO

Contra a contribuinte nos autos identificada foram lavrados Autos de Infração de Fls. 04/08, 62/65, 66/69, 70/75 e 76/80 Para formalização e cobrança de créditos tributários relativos diretamente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – **IRPJ** e reflexamente a Contribuição para o Programa de Integração Social – **PIS**, Contribuição para o Fundo de Investimento Social – **FINSOCIAL**, Imposto de Renda Retido na Fonte – **IRRF** e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL**, totalizando 151.703,76 UFIR, inclusos juros de mora e multa de ofício no percentual de 100%.

Tais Autos de Infração foram lavrados em decorrência da constatação das seguintes irregularidades:

- Omissão de Receitas/ Passivo Fictício – ocasionada pela manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas ou não comprovadas;
- Pagamento sem Causa – tendo a contribuinte pago valor constante de Nota Fiscal emitida pela empresa Eficiencie Rio Serviços Ltda, sem no entanto comprovar a efetividade dos serviços prestados, fora glosado das despesas dedutíveis o montante de CR\$ 29.055.236,65 utilizado p/ tal fim;
- Correção Monetária/Baixa de Bens e/ou Encargos no Período-base – a contribuinte deixara de adicionar ao Lucro Líquido na apuração do Lucro Real, parcela dos encargos de depreciação relativos a diferença IPC/BTNF.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

Como enquadramento legal foram apontados os seguintes dispositivos

:

IRPJ - artigos 154, 157, § 1º; 179; 180, 192, 197 e 387, I e II, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/80 e artigo 39, § 1º do Decreto nº 322/91;

PIS - artigo 3º, alínea "b" da Lei Complementar nº 07/70, artigo 1º do Decreto-lei nº 2.445/88 e artigo 1º do Decreto-lei nº 2.449/88 ;

FINSOCIAL - artigo 1º, § 1º do Decreto-lei nº 1.940/82, artigos 16, 80 e 83 do Regulamento do FINSOCIAL, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86 e artigo 28 da Lei nº 7.738/89;

IRRF - artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 e artigo 35 da Lei nº 7.713/88;

CSLL - artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689/88.

Descontente com a imposição da qual tomara conhecimento em 11/10/94, Fls. 04, 62, 66, 70 e 76, oferecera em 07/11/94 tempestiva impugnação de Fls. 82/89, onde dispensa os seguintes argumentos;

- Preliminarmente requer seja assegurado o direito constitucional da ampla defesa e do contraditório, pleiteando pela análise de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial de diligência pericial;
- No tocante a primeira infração apontada, alegou que a autoridade fiscal apresentara, no Auto de Infração, irregularidades a serem sanadas com um exame mais criterioso, uma vez que resultam de conclusão equivocada da referida autoridade. Aduziu que em verdade, a documentação que evidenciara a existência de Passivo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

- Fictício diz respeito ao período base de 1991, documentação esta que procurou ver consultada pela fiscalização ao reiterar o pedido de realização de perícia;
- Contestando a infração apontada como Pagamento sem Causa que lhe fora imputada, informou que possui um contrato de locação de mão de obra com a empresa Eficiencie, e que tal contrato justificaria o pagamento da Nota Fiscal cujo valor fora glosado pelo auditor fiscal ante a não comprovação da efetividade dos serviços nela constantes;
- Quanto ao fato de não adicionar a parcela de depreciação relativa ao IPC/BTNF no Lucro Líquido, fato que sustenta a terceira infração elencada no início deste relato, esclareceu que tal procedimento não influenciara no resultado do exercício 1992, uma vez que o valor apurado fora lançado a débito na conta IPC/BTNF no Patrimônio Líquido;
- Ainda em relação as variações que sofrera o extinto BTN, asseverou que a Lei nº 8.088/90 é viciada de inconstitucionalidade em dois aspectos. À uma por estabelecer novos critérios para a correção do BTN baseados no IRVF e não no IPC, este último mais próximo dos índices reais de inflação verificados à época. À duas pois ao basear-se em indexador irreal do ponto de vista econômico, impõe a tributação do Imposto de Renda sobre uma base ficta. À três por ferir os princípios da irretroatividade das normas, anterioridade e do direito adquirido, pois entende que a retro referida Lei, ao retroagir, macula o direito da contribuinte em ver as devidas correções em seu patrimônio e seu resultado financeiro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

- efetuadas nos termos da Lei nº 7.777/89, que estabelecia a correção do BTN com base no IPC/IBGE.
- Requereu a realização de diligência/perícia e a declaração de total improcedência da Ação Fiscal.

Apreciada pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza/CE em sessão de 16 de abril de 2003, tal impugnação restou parcialmente frutífera, uma vez que a referida Turma, ao acompanhar o voto do Relator, optou por exonerar integralmente a contribuinte das exigências relativas ao PIS e ao IRRF, manter em parte a exigência relativa ao Finsocial e ratificar a imposição relativa ao IRPJ e a CSLL, reduzindo, em todos os casos, o percentual da multa de ofício dos 100% inicialmente aplicados para 75% em virtude do disposto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96. Materializaram seu *decisum* no Acórdão DRJ/FOR nº 2.781, Fls. 161/180, sustentando seu entendimento nos fundamentos à saber;

- Sobre o reconhecimento do direito ao contraditório e a ampla defesa pleiteado pela interessada, analisaram passo a passo o procedimento adotado pelo autuante, concluindo que em momento algum tal direito fora tolhido. Tendo a autoridade fiscal se utilizado, durante o desenvolvimento dos trabalhos fiscais, de mecanismos amparados pela legislação vigente (termos e intimações adequados), concluíram que nenhuma atitude fora tomada no sentido de macular o invocado direito.
- Refutaram os argumentos relativos a infração apontada como Omissão de Receitas, invocando o mandamento contido no artigo 180 do RIR/80, onde a omissão é resultante de presunção legal quando obrigações já pagas ainda compõem o passivo da contribuinte. Por se tratar de uma presunção relativa, caberia ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

- sujeito passivo formular prova que descaracterizasse referida presunção. Consignaram que o sujeito passivo, devidamente intimado, não se manifestara na fase de fiscalização. Neste sentido, transcreveram julgados exarados por este Conselho.
- Indeferiram o requerimento de realização de diligências, posto que à interessada caberia instruir a impugnação com documentação que amparasse seus argumentos. Ademais, por considerarem que os autos possuem elementos suficientes para a formação da convicção dos Julgadores, reputaram prescindível a realização de perícia.
- No tocante ao ilícito capitulado como Pagamento sem Causa, aduziram que o sujeito passivo fora devidamente intimado (Fl. 9) a comprovar a efetividade dos serviços constantes na Nota Fiscal nº 1.251 emitida pela Eficiencie Consultoria, no entanto, nada respondera. Em que pese a autuada afirmar que possuía contrato com a aludida empresa, tal documento não fora acostado aos autos no momento da impugnação, fato que impossibilita sua análise.
- Sobre o procedimento de não adição da parcela de depreciação ao Lucro Líquido, afirmaram que a interessada agiu erroneamente, haja vista a legislação fiscal estabelecer a compensação dos prejuízos decorrentes da variação IPC/BTN à partir de 1993. Se a Lei estabeleceu que a compensação deveria operar-se de 1993 em diante, não é lícito o contribuinte adiantar-se em dito procedimento.
- Quanto a inconstitucionalidade arguida pelo sujeito passivo, argumentaram que tal apreciação extrapola os limites da competência administrativa, sendo mister privativo do Poder Judiciário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

- IRPJ – Integralmente mantido pelo que acima fora exposto.
- PIS - Integralmente exonerado ante a Declaração de Inconstitucionalidade dos Decretos nº 2.445/88 e nº 2.449/88 bem como o disposto no parágrafo único do artigo 4º do Decreto nº 2.346/87.
- FINSOCIAL - Parcialmente exonerado, excluindo-se do lançamento valores obtidos com a utilização de alíquota superior a 0,5% consoante os artigos 1º, III e 2º, § 1º da Instrução Normativa - SRF nº 031/97.
- IRRF – Integralmente exonerado com base ADN COSIT nº 06/96 e IN SRF nº 063/97
- CSLL - Integralmente mantida por merecer tratamento idêntico ao lançamento principal (IRPJ).

Inconformada com o teor desfavorável do referido Acórdão do qual tomara conhecimento em 23/05/03, Fl. 188, a autuada recorreu a este Conselho através do Recurso Voluntário de Fls. 189/217, interposto em 06/06/03 e garantido com os bens arrolados em Fls. 514/515. Em sua peça recursal sustentou as seguintes razões:

- Inicialmente, reiterou, a exemplo da impugnação, o requerimento de realização de diligência/perícia, sugerindo que a manutenção da negativa implicaria em afronta ao princípio da ampla defesa e do contraditório. Neste sentido, transcreveu citações doutrinárias.
- Alegou que as despesas que constituíram suposto Passivo Fictício são relativas ao calendário encerrado em 31/12/91, estando



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

apropriadas pelo regime de competência, que por sua vez é o adequado para empresas tributadas pela sistemática do Lucro Real. Ademais todas as obrigações que corroboraram para a conclusão fiscal de existência de Passivo Fictício foram quitadas em data posterior a 31/12/91, daí a confusão.

- Acostou vasta documentação (recibos, cópias de cheques) numerada de 01 a 56 com a qual procurou demonstrar a veracidade da alegação suso relatada.
- Quanto a não comprovação da efetividade dos serviços prestados pela Eficiencie, afirmou que, durante o curso do procedimento fiscal, o autuante teve acesso ao aludido contrato de fornecimento de mão de obra. Anexando documentos numerados de 57 a 59 (inclusive o contrato e a Nota Fiscal), aduziu que os serviços foram realmente prestados e ainda guardam relação com a atividade da autuada, motivo pelo qual considera descabido a glosa dos valores envolvidos.
- Reiterou as alegações inicialmente dispensadas no tocante ao procedimento de não adicionar parcela de depreciação ao Lucro Líquido. Teceu comentários sobre a legislação que regulamenta a matéria, insistindo que o procedimento adotado deve ser chancelado por este Colegiado por estar respaldado nas normas vigentes a época e em princípios constitucionais, tais como o da anterioridade e da irretroatividade das leis.
- Por fim, reiterou o pedido de realização de perícia.

Em sessão de 18 de março de 2004 esta Câmara resolveu, pela Resolução nº 107-00475, converter o julgamento em diligência para que a fiscalização confirmasse a procedência das alegações da recorrente à vista da documentação por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

ela ofertada quando da impugnação e do recurso (fls. 532) no tocante às infrações “passivo fictício” e “glosa de despesas de prestação de serviços”.

Executando a diligência solicitada a fiscalização reteve todos os documentos originais com os quais a autuada pretende sustentar suas alegações, produzindo a Informação Fiscal de fls. 783 a 785, onde, em síntese, informa:

- Quanto ao “passivo fictício”: a fiscalização dá como comprovado o valor de CR\$ 6.612.634,69. Não aceita como comprovação documentos no montante de CR\$ 4.521.697,63 sob a fundamentação de que são recibos de pagamento de alugueis ao próprio sócio, sem que se juntassem aos autos outros elementos comprobatórios da efetividade dos pagamentos.
- Quanto à glosa dos valores pagos a título de prestação de serviços à empresa Eficiencie Rio Serviços Temporários Ltda a fiscalização propõe que se mantenha integralmente a exigência tendo em vista que a autuada não comprova o efetivo pagamento dos serviços. Diz o diligenciante que o cheque tido pela empresa como utilizado no pagamento parcial da fatura não se vincula com a fatura em questão. Aponta ainda a fiscalização como motivo para a manutenção da glosa o fato de que o contrato de prestação dos serviços não foi registrado em cartório e que não há reconhecimento de firmas no mesmo. Aduziu o diligenciante que a Eficiencie Rio esta hoje na condição de empresa inapta perante o cadastro da Receita Federal.

Cientificada do resultado da diligência fiscal a autuada se manifesta às fls. 789/790, esclarecendo que os alugueis foram efetivamente pagos a seu sócio, dono do imóvel, em janeiro de 1992 e que o mesmo declarou em seu imposto de renda tais valores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

No tocante à incoerência apontada pelo diligenciante quanto ao valor pago à Eficiencia Rio, sustenta a recorrente que o valor pago CR\$ 10.549.443,24 é relativo ao serviço da empresa, sendo a diferença entre este valor e o valor glosado de CR\$ 29.055.236,65, no montante de CR\$ 18.505.793,41, relativa a salários dos temporários contratados e pagos diretamente pela recorrente nos caixas das lojas que se serviram de tal mão-de-obra.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

VOTO

Conselheiro - LUIZ MARTINS VALERO, Relator

Recurso tempestivo e que atende os demais requisitos legais. Dele conheço.

Infração 1 - Passivo não comprovado

O perfeito entendimento dos eventos denominados “passivo fictício” e “passivo não comprovado”, bem assim da natureza e alcance do efeitos que se irradiam pela contabilidade da empresa, são fundamentais para que o fisco não cometa impropriedades ao formular exigência fiscais sancionadoras, ainda que, comodamente, lance mão das presunções legais.

É que, mesmo nas presunções legais, a fiscalização não está dispensada de fazer prova do fato indiciário (fato índice). O que o fisco não precisa provar é o fato presumido, ou seja, a consequência (omissão de receitas) tida como ocorrida pela experiência cristalizada na norma que veicula a presunção.

Em outras palavras: provada a ocorrência do fato “A”, presume-se ocorrido o fato “B”, reservando-se ao acusado a possibilidade de produzir prova em contrário.

A experiência demonstrava à exaustão que os contribuintes ao liquidarem obrigações com recursos mantidos à margem da escrituração, porque amealhados em anterior omissão de receitas, e não dispendo de saldo escritural suficiente nas contas de disponibilidade, não baixavam contabilmente referida obrigação, exatamente para não provocar saldo credor naquelas contas, denunciativo direto de utilização de recursos estranhos à escrita oficial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

A valoração dessa experiência é que permitiu ao legislador introduzir no ordenamento jurídico a presunção legal de omissão de receitas quando a fiscalização se deparasse com eventos dessa natureza.

Com efeito, dispunha o art. 180 do RIR/80:

"Art. 180. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º)." (grifamos)

Veja, nessa configuração legal era preciso que o fisco provasse a manutenção no passivo de obrigação já pagas, mais especificamente: era preciso que o fisco provasse o pagamento não registrado.

Apesar do artigo em tela reproduzir fielmente a norma inserta no § 2º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, prevalecia o equivocado entendimento de que se o contribuinte não apresentasse os documentos comprobatórios do passivo era porque as obrigações haviam sido liquidadas no curso do ano base, e assim estaria configurada a hipótese de manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, prevista literalmente no discutido artigo.

Era equivocado o entendimento porque era diferente a situação em que o contribuinte não conseguia comprovar as obrigações constantes do passivo. Não cabia, nessa hipótese, a aplicação pura e simples da presunção legal, sob pena de se perpetrar uma injurídica presunção da presunção.

Com efeito, numa situação desta poderia ter ocorrido:

a) extravio, verdadeiro, do documento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

b) obrigação inexistente, cuja contrapartida serviu a outros propósitos (majoração indevida de custos/despesas, “notas frias”, suprimentos fictícios na conta caixa, etc.); ou até

c) mero erro de contabilização; e até

d) pagamento da obrigação com recursos à margem da escrituração, negando-se o contribuinte a apresentar o título liquidado, exatamente para não produzir prova em seu desfavor.

Cabia à fiscalização, por prova direta, desnudar as conseqüências da situação, que poderia até desembocar no “passivo fictício”.

O Poder Executivo, reconhecendo a existência dessa divergência de interpretação do texto legal, introduziu no art. 228 do Decreto nº 1.041/94, que aprovou o RIR/94, um parágrafo dispendo, *in verbis*:

“Parágrafo único. Caracteriza-se, também, como omissão de receitas:

a) (...)

b) a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

Mas, em se tratando de uma presunção, a sua validade somente poderia ter lugar se proveniente de lei, em face do princípio da reserva legal consagrado no Código Tributário Nacional (arts. 3º, 97 e 142). Daí, fez-se necessário respaldar a medida regulamentar com disposição expressa de lei, o que veio a acontecer com o art. 40 da Lei nº 9.430, de 27/12/96 (DOU de 30/12/96), que tem o seguinte teor:

“Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

Sem embargo da minha posição de que a experiência não permite, nessa hipótese, inferir-se, na maioria das vezes, a ocorrência de omissão de receitas, o fato é que, com essa norma, instituiu-se uma nova modalidade de presunção legal de omissão de receitas, confirmando-se a tese da ausência de previsão legal para que a falta de comprovação de obrigações constantes do passivo do balanço pudesse, antes, ser tomada como presunção de passivo já liquidado.

Não que a situação de "passivo não comprovado" não possa, de fato, esconder irregularidades tributárias, como dissemos antes.

É que não há como fugir da necessidade, antes da Lei nº 9.430/96, da investigação por parte do fisco da contra-partida do lançamento. Vale dizer o fato requeria prova direta do fisco, a ser feita ampliando-se o trabalho investigativo.

Nestes autos temos uma clássica aplicação de presunção, não legal, e não respaldada por indícios convergentes. Portanto, a exigência, neste ponto, deve ser afastada pois a prova que cabia ao fisco não foi feita adequadamente.

Infração 2 - Glosa de dispêndios com a prestação de serviços

Cabe ao fisco, à vista da documentação hábil apresentada pelo contribuinte (Nota Fiscal, Fatura, Contrato, cópia de Cheque), empreender esforços no sentido de mostrar que não ocorreu a efetiva prestação dos serviços devidamente contabilizados. Não é suficiente para sustentar a glosa do dispêndio a indicação de falta de registro ou reconhecimento de firma no Contrato ou o fato de que, atualmente, a empresa prestadora dos serviços está com sua inscrição cadastral na situação de inapta.

Com efeito, trata-se de contratação de pessoal temporário para os meses que antecedem as festas de final de ano, fato notório em se tratando da atividade desenvolvida pela fiscalizada. A fiscalização não levanta um indício sequer para provar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

a inidoneidade dos documentos juntados pela recorrente. E mais, o cheque (fls. 818), ainda que inferior ao valor do contrato, é nominal à prestadora dos serviços e foi objeto de compensação bancária, como prova o extrato de fls. 819.

Esses elementos e circunstâncias tem forte conotação de efetividade e, na falta de outras provas a cargo do fisco, convencem o julgador da insubsistência da acusação, nos moldes em que formulada.

Infração 3 - Não adição dos encargos de depreciação que incidiram sobre a diferença da CM/IPC/BTN

A Correção Monetária Complementar relativa à diferença entre o IPC e o BTNF, prevista no art. 3º da Lei nº 8.200/901, ao contrário da correção especial prevista no art. 2º da referida Lei, era obrigatória e não facultativa.

As tentativas de revogação desta Lei por Medida Provisória restaram frustradas, tendo a Lei nº 8.692/93 rezado:

Art. 11. É revigorada a Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, passando o inciso I, do seu artigo 3º a vigor com a seguinte redação:

**Art. 3º (.....)*

I - Poderá ser deduzida, na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor."

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou pela constitucionalidade da Lei nº 8.200/91 (RE 205.465), cuja decisão é posterior à edição da Lei nº 8.692/93 que a revigora.

A propósito, recente decisão do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. DIFERENÇA ENTRE IPC E BTNF. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. ANO BASE 1990. LEI 8.200/91. ANÁLISE DE DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE. I - A Primeira Seção, julgando o REsp 133.069/SC, Relator Ministro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

Franciulli Netto, D.J.U 04/03/2002, pacificou o entendimento no sentido de que deve ser aplicado o IPC para a correção das demonstrações financeiras do período-base de 1990, exercício de 1991, considerando que a Lei nº 8.200/91 pode ser aplicada retroativamente e, ainda, concluindo ser indevido o escalonamento previsto no art. 3º, I, da Lei nº 8.200/91 e nos arts. 39 e 41, do Decreto 332/91. II - A análise de suposta violação a dispositivo constitucional é de competência exclusiva do Pretório Excelso, conforme prevê o art. 102, inc. III, da Carta Magna, pela via do recurso extraordinário, sendo, pois, defeso a esta colenda Corte fazê-lo, ainda que para fins de prequestionamento. III - Agravo regimental improvido. PROCESSO: 2002/0112104-1 DECISAO: 18/02/2003 Publicado DJ - 22/04/2003 ESPECIE: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO ORIGEM: Superior Tribunal de Justiça - STJ ORGAO: T1 - PRIMEIRA TURMA PARTES: RELATOR: Min. FRANCISCO FALCÃO (1116) UF: SP

Por isso, não acolho os argumentos da recorrente no tocante à ilegalidade e ou inconstitucionalidade da exigência. Mas outros aspectos a ela relacionados devem ser analisados.

Preliminarmente é preciso deixar claro, para que não se incorra nos mesmos equívocos que se notam em decisões deste Colegiado e até mesmo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça¹, que a Lei nº 8.200/91 trouxe em seu bojo duas

¹ RESP 174410 / CE ; RECURSO ESPECIAL 1998/0036738-1 Fonte DJ DATA:21/09/1998 PG:00096 Relator Min. JOSÉ DELGADO (1105) Ementa: TRIBUTÁRIO. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. ANO-BASE DE 1990. DIFERENÇA DE CORREÇÃO ENTRE O IPC E BTNF. ART. 3º, I, DA LEI 8.200/91. ARTS.

39 E 41 DO DECRETO 332/91.

1. O art. 39 do Decreto nº 332, de 04.11.91, não inovou o preceito da Lei 8.200/91, art. 3º, I. A vedação regulamentar em questão está apoiada na própria lei. Por esta, conforme o art. 4º, a nova expressão monetária das contas do Ativo Permanente, por efeito da correção monetária complementar que determinou a retificação dos balanços a partir de 31.12.90, só pode ser feita, em se tratando dos cálculos relativos aos encargos de depreciação, amortização,

exaustão e baixa de bens, com vistas à apuração do imposto de renda de pessoa jurídica, a partir do período-base de 1993.

2. O art. 41, do Decreto 332/91, por sua vez, dispõe que o resultado da correção monetária não influirá na base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88) e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art. 35). Mas de forma diferente dita a lei regulamentada: o § 5º, do art. 2º, da Lei nº 8.200/91, determina: "O disposto nos §§ 3º e 4º, deste artigo aplica-se, inclusive, à determinação da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988), e do imposto de renda na fonte incidente sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 35)". Em consequência, vislumbra-se a restrição imposta pela norma regulamentadora, o que extrapola a sua função específica a ser exercida no mundo jurídico.

3. Recurso parcialmente provido para reconhecer, apenas, a legalidade do art. 39 do Decreto 332/91.

Nota: O art. 2º da Lei nº 8.200/91 não trata da correção monetária complementar, pois esta é tratada no art. 3º, este sim disciplinado pelo art. 41 do Decreto nº 332/91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

formas de consideração dos expurgos inflacionários que afetaram os balanços das empresas a partir do ano de 1990.

A primeira, não obrigatória, prevista no art. 2º da Lei nº 8.200/91, chamada de "correção especial do ativo permanente" permitia que as empresas atualizassem seu ativo permanente, em 31.01.91, por quaisquer índices que refletissem a variação geral dos preços. Foi uma reavaliação sem laudo, cujo tratamento fiscal era semelhante à reavaliação de bens disciplinada no art. 35 do Decreto-lei nº 1.598/77, confira:

"Art. 2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão efetuar correção monetária especial das contas do Ativo Permanente, com base em índice que reflita, a nível nacional; variação geral de preços.

§ 1º - A correção monetária de que trata este artigo poderá ser efetuada, exclusivamente, em balanço especial levantado, para esse efeito, em 31 de janeiro de 1991, após a correção com base no BTN Fiscal de Cr\$ 126,8621.

§ 2º - A correção deverá ser registrada em subconta distinta da que registra o valor original do bem ou direito, corrigido monetariamente, e a contrapartida será creditada à conta de reserva especial.

§ 3º - O valor da reserva especial, mesmo que incorporado ao capital, deverá ser computado na determinação do lucro real proporcionalmente à realização dos bens ou direitos, mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título.

§ 4º - O valor da correção especial, realizado mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título, poderá ser deduzido como custo ou despesa, para efeito de determinação do lucro real.

§ 5º - O disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo aplica-se, inclusive, à determinação da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e do imposto de renda na fonte incidente sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 35.).

§ 6º - A correção de que trata este artigo poderá ser registrada até a data do balanço de encerramento do período-base de 1991, mas referida à data de 31 de janeiro de 1991.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

(...)"

Como se vê, os efeitos fiscais desta "correção especial", via tributação da reserva especial dela decorrente, ainda que capitalizada, são neutros, tanto em relação ao lucro real como em relação à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Deveras, combinado com o §5º, o §4º permite o cômputo das despesas de depreciação, amortização ou exaustão, calculadas sobre a mais valia, na apuração do IRPJ e da CSLL, em contrapartida o § 3º, também combinado com o § 5º, exige a realização da reserva na mesma proporção.

Não há aqui, portanto, nenhuma novidade em comparação com o tratamento fiscal, até então previsto, em relação ao IRPJ e à CSLL, para a reserva de reavaliação.

O intuito governamental ao permitir essa correção especial foi tão somente o de preservar a representação patrimonial das empresas.

A segunda forma de consideração dos expurgos inflacionários nos balanços, esta, como dito antes, obrigatória, é a prevista no art. 3º da Lei nº 8.200/91 que ficou conhecida como "correção monetária complementar IPC/BTNF-90". Deveria ser feita em 1991, mas referida ao balanço de 1990:

"Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor - IPC e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I - Poderá ser deduzida, na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor;

II - será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

Nesta sim, temos efeitos fiscais não neutros, eis que o resultado desta correção complementar, se devedor representaria uma perda inflacionária e, se credor, uma receita inflacionária. E sempre foi assim na sistemática de correção monetária do balanço, inclusive no tocante à Contribuição Social sobre o Lucro.

Outro efeito da aplicação de correção monetária complementar, agora já adentrando no caso desses autos, foi o acréscimo que provocou no valor contábil dos bens do ativo permanente da empresa.

Esse acréscimo de valor em decorrência da diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal gerou, em consequência, encargos de depreciação, amortização, exaustão, e majorou o custo de bem baixado.

Foram efeitos perfeitamente distintos. Do segundo a Lei não tratou. Foi o Decreto 332/91 que dele cuidou em seu art. 39:

"Art. 39. Para fins de determinação do lucro real, a parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal somente poderá ser deduzida a partir do exercício financeiro de 1994, período-base de 1993.

§ 1º Os valores a que se refere este artigo, computados em conta de resultado anteriormente ao período-base de 1993, deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 2º As quantias adicionadas serão controladas na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real, para exclusão a partir do exercício financeiro de 1994, corrigidas monetariamente com base no INPC."

Ainda que não tenha andado bem o Decreto 332/91 ao só permitir a dedução dos encargos no lucro real a partir do ano-calendário de 1993, eis que isso a Lei não autorizava, a postergação dessa despesa no âmbito do IRPJ está em consonância com a também postergação de eventual ganho inflacionário (diferimento do saldo credor), além de serem seus efeitos minimizados pela correção monetária de seu valor, permitida pelo § 2º acima transcrito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

Do resultado (credor ou devedor) da "correção monetária complementar IPC/BTNF-90" cuidou o art. 3º da Lei nº 8.200/91. E determinou que seus efeitos fossem extra-contábeis.

Embora com algum afastamento, novamente, do ponto em litígio nestes autos, vamos analisar primeiro os efeitos fiscais relacionados à apuração de saldo credor de "correção monetária complementar IPC/BTNF-90", por ser relevante para a compreensão global do mecanismo intentado e para o deslinde final da questão.

Esse ganho inflacionário teve sua tributação pelo imposto de renda diferida para o ano-calendário de 1993 e seguintes.

O mesmo não ocorreu em relação à Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL pois, apesar do art. 5º da Lei nº 8.200/91, em seu art. 5º prever que "*O disposto nesta Lei aplica-se à correção monetária das demonstrações financeiras, para efeitos societários,*" por ter o art. 3º da Lei nº 8.200/91, claramente, só tratado do imposto de renda, o art. 41 do Decreto nº 332/91, que regulamentou a Lei nº 8.200/91, dispôs:

"Art. 41. O resultado da correção monetária de que trata este Capítulo não influirá na base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88) e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art. 35)".

Essa é a razão encontrada pelo executivo para não permitir a dedução dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal, na base de cálculo da CSLL.

É o que reza o § 2º do art. 41 do Decreto nº 332/91 e que serviu de inspiração para o § 2º do art. 427 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.014/94 - RIR/94



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

"Art. 425. Para fins de determinação do lucro real, a parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, e respectiva correção monetária, ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal somente poderá ser deduzida a partir do ano-calendário de 1993."

(...)

Art. 427. (...)

§ 2º Os valores a que se refere o art. 425, computados em conta de resultado, deverão ser adicionados ao lucro líquido na determinação da base de cálculo da contribuição social."

Este último dispositivo não foi repetido no RIR/99, não porque o executivo tenha reconhecido seu desacerto, mas talvez por tratar-se de matéria estranha a um regulamento do imposto de renda.

A nosso ver, o fato de o legislador preferir não tributar pela CSLL o saldo credor da correção monetária complementar não dá ao executivo o direito de não permitir a dedução dos encargos gerados pelo valor acrescido ao ativo e dela decorrente. Ainda mais com o caráter de perenidade previsto no § 2º acima transcrito.

É que a depreciação é fato patrimonial modificativo e deve sempre incidir sobre o valor contábil do bem.

Neste ponto, portanto, o § 2º do art. 41 do Decreto nº 332/91, extrapolou sua função regulamentar, até porque ele destoa do *caput* que traçou regra aplicável ao resultado da correção monetária (credor ou devedor).

É que os encargos de depreciação, amortização ou exaustão e do custo do bem baixado devem incidir sobre o valor contábil atualizado do bem, para que se mantenha a lógica patrimonial, ainda que seu cômputo seja diferido para coincidir com a consideração na base de cálculo tributação da mais valia que os majorou.

Em suma, neste ponto da autuação, a exigência relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL é indevida. No tocante ao Imposto de Renda



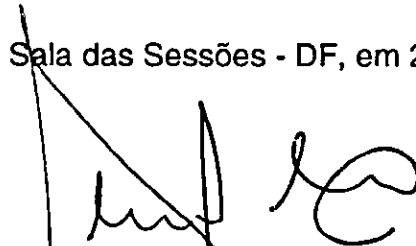
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13727.000212/94-89
Acórdão nº : 107-08.497

das Pessoas Jurídicas - IRPJ, ainda que se possa aceitar a postergação das despesas de depreciação para o momento em que tributado eventual ganho inflacionário (saldo credor de CM), a exigência levada a efeito já no ano de 1994 está impropriamente formulada pois trata-se de antecipação de despesa que requeria a aplicação do tratamento fiscal previsto no art. 6º, § 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (Art. 219 do RIR/94), em consonância com o Parecer Normativo COSIT nº 2/96.

Em face de tudo quanto foi exposto e detalhado, voto por se dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 22 de março de 2006.



LUIZ MARTINS VALERO