



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13808.000118/95-00
Recurso nº : 127.222
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1992
Recorrente : ASTER PRODUTOS MÉDICOS LTDA.
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP
Sessão de : 22 de janeiro de 2002
Acórdão nº : 103-20.812

IRPJ.GASTOS INDEDUTÍVEIS E NÃO-COMPROVADOS. DUALISMO TRIBUTÁRIO. NATUREZA DISTINTA. Não há como tipificar um gasto como indedutível sem a prova de uma efetiva contraprestação. A indedutibilidade exige que o bem ou o serviço tenha sido contraprestado, pois de outra forma não haveria como conceituá-lo como necessário, usual ou normal. Quando um gasto não corresponder a algo recebido, a hipótese tributária caracterizar-se-á como redução indevida do resultado do exercício, com reflexos na fonte. A não-distinção das suas especificidades implicará erro insanável na construção do ilícito, só suprível quando houver minudente exposição da infração e desde que não haja prejuízo do contraditório e da ampla defesa.

IRPJ.PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.IMPLANTAÇÃO DE PROJETO TÉCNICO ABRANGENTE. INSUFICIÊNCIA COMPROBATÓRIA. O ente probatório composto apenas de contrato de prestação de serviços profissionais especializados objetivando implantar projeto de reestruturação administrativa, redução de custos e melhoria da qualidade e produtividade de uma empresa, não pode prescindir do próprio projeto, de laudos técnicos de acompanhamento e conclusão dos trabalhos, bem como de uma clara demonstração da qualificação dos profissionais envolvidos e de sua vinculação com a empresa contratada.

IRPJ.BENS. NATUREZA PERMANENTE. LANÇAMENTO CONTÁBIL A TEOR DE DESPESAS. GLOSA. IMPOSIÇÃO DE CORREÇÃO MONETÁRIA DECORRENTE. PROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA. São imobilizáveis os bens que, a despeito de seus valores de aquisição unitários diminutos, só prestam utilidade quando valorados dentro de um conjunto onde possam cumprir a sua específica e assinalada destinação. A simetria contábil-tributária impõe aos bens do permanente, assim como aos integrantes do patrimônio líquido, submissão ao instituto da correção monetária.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

O lançamento decorrente deve se amalgamar à exigência principal (IRPJ).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13808.000118/95-00
Acórdão nº : 103-20.812

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ASTER PRODUTOS MÉDICOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação as verbas correspondentes a: 1) "glosa de despesas com encargos financeiros (TVF nº 04); 2) "glosa de despesas de donativos e contribuições" (TVF nº 06); 3) "Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Despesas" (TVF nº 09, item C) no valor de Cr\$ 7.730.870,00; 4) reconhecer o direito à depreciação em relação ao item "reforma de três esteiras de aço inoxidável" (TVF nº 09, item d); 5) ajustar a correção monetária em função dos provimentos deste acórdão (TVF nº 10); e 6) ajustar a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro em função do decidido em relação ao IRPJ, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EUGÊNIO CELSO GONÇALVES (Suplente Convocado), JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTEs
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13808.000118/95-00

Acórdão nº : 103-20.812

Recurso nº : 127.222

Recorrente : ASTER PRODUTOS MÉDICOS LTDA.

RELATÓRIO

I - IDENTIFICAÇÃO.

ASTER PRODUTOS MÉDICOS LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP (fls.1.340/1.359), que concedeu provimento parcial ao ato impugnatório.

II - ACUSAÇÃO.

A - IRPJ.

II.1 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 04

II.1.1 - Glosa de despesa por insuficiência de sua comprovação com Encargos Financeiros - conta 3312005-2, no montante de Cr\$ 14.421.806,93. Enq. Legal: art.157 e § 1.º, arts. 191 e parágrafos, 253 e §1.º e 387 - inciso I do RIR/80.

II.2 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 06.

II.2.1 - Glosa por não-comprovação de despesas a título de Donativos e Contribuições - conta n.º 5112031-1, no montante de Cr\$ 3.397.324,00. O documento de produção interna apresentado sob a denominação de "Controle de Recebimento de Duplicatas em Carteira", sob o n.º 145/91 e 212/91, não têm o condão de servir como elemento probatório. Enq. Legal: art.157 e § 1.º, arts. 191 e parágrafos, 192,197 e art. 387 - inciso I do RIR/80.

II.3 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 09

II.3.1 - Bens de Natureza Permanente Deduzidos Como Despesa, no montante de Cr\$ 17.032.870,00. Enq. Legal: art.193, § 1.º e 2.º e art. 387 - inciso I do RIR/80.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13808.000118/95-00

Acórdão nº : 103-20.812

II.4 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 10

II.4.1 - Correção Monetária Dos Bens De Natureza Permanente Deduzidos Como Despesa, no montante de Cr\$ 21.933.211,82. Enq. Legal: arts.: 4.º - I, 10,11,12,15,16 e 19 da Lei n.º 7.799/89 e art.387 - inciso II do RIR/80.

II.5 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 11

II.5.1 - Glosa de custos e despesas não-comprovados a título de "Marketing" e Assessoria Empresarial e vendas, no montante de Cr\$ 18.920.000,00. Enq. Legal: art.157 e § 1.º, arts. 191, 192, c/c art. 197 e art. 387 - inciso I do RIR/80.

B - TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

B.2 - CSSL

C - MULTA DE OFÍCIO

Multa Agravada, tendo em vista que a contribuinte não atendera às intimações, conforme Termo de Agravamento de Penalidade lavrado em 29.03.1995.

III - ATO IMPUGNATÓRIO

Ciente do lançamento de ofício em 29.03.1995 (fls. 336 e seguintes), ingressou com sua peça impugnatória em 27.04.1995 (fls. 366/371), assim sintetizada pela e. Autoridade de Primeiro Grau:

Da Preliminar

01 - assevera que a descrição fiscal não transmite a realidade dos acontecimentos. Absolutamente tudo foi ao fisco informado e demonstrado.

Em face de autuação pelo fisco estadual, ocorrida antes da transferência da sede da empresa para São Paulo, foi instalada uma perícia contábil determinada pelo Juiz da 6.ª Vara Cível de Sorocaba - fato que impossibilitou a transmissão da documentação ao Fisco Federal, posto que tinha prazo estabelecido pelo MM. Juiz para o término do trabalho pericial. A prova que ora se faz (documentos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13808.000118/95-00

Acórdão nº : 103-20.812

n.º 380/381 do Processo original) invalida em sua totalidade o Termo de Agravamento da Penalidade imposta.

02 - Não pode prevalecer a glosa integral de custos e despesas. Teve o Agente fiscal acesso livre ao Livro Razão da empresa, extrato real e fidedigno de toda uma contabilidade existente, concreta e ilegal.

03 - Do Vício Insanável da Intimação - Pelo Contrato Social consolidado anexado aos autos, pode-se ver que na cláusula 14.ª - DA GERÊNCIA - está previsto que os negócios sociais serão geridos por dois sócios no mínimo, que assinarão em conjunto e alternadamente, cabendo a eles, também em conjunto e de forma alternada, a representação ativa e passiva da sociedade. autuante lavrou apenas e tão-somente o AI em nome de um sócio, cuja assinatura isolada não tem o condão de representar a sociedade, conforme cláusula 14.º do Contrato Social. Dessa forma, a intimação processada é nula, tomando o vício insanável, uma vez que da forma conforme está aposta, não obriga a empresa, em todos os seus termos e atos.

Do Mérito

Acerca das glosas de despesas, uma vez recuperada a documentação que estava em poder do Sr. Perito Judicial, refuta-se a glosa lavrada pelo Agente Fiscal.

01 - Sobre os montantes dos encargos financeiros, o Agente fiscal não viu o verso da cópia do contrato a ele entregue, onde se encontravam as demais cláusulas do contrato. Os documentos juntados, sob os n.º 01 a 39 (fls. 1.251 a 1.289 do processo originário) demonstram o efetivo transacionamento ocorrido e a efetiva necessidade das despesas lançadas, nos termos do art. 253 e §1.º do RIR/80.

02 - Refuta-se a glosa das despesas contabilizadas, sob a rubrica contábil de 5112031 - Donativos e Contribuições, pois a documentação acostada aos autos, de n.º 01 a 09 demonstra, à sociedade, a perfeita ocorrência, tanto dos fatos, como do desembolso (fls. 1.299 a 1.307).

03 - Através dos documentos n.º 01 a 33 (fls. 15 a 45 do Vol. I), apresenta, por completo, a correta contabilização dos itens glosados a título de bens do permanente deduzidos como custos ou despesas. Com relação ao fornecedor Hidrominas Poços Artesianos, efetuou a mesma perfuração de poços artesianos que,
127.222*MSR*15/02/02



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13808.000118/95-00
Acórdão nº : 103-20.812

ao final, resultou infrutífero, não se obtendo o resultado esperado; logo tratou-se de uma despesa corrente da empresa. No que se refere aos demais itens, também perfeito o critério contábil adotado, eis que se encontra os itens em prédio alugado, de terceiros, com contrato de locação já vencido e prorrogado por tempo indeterminado, havendo ações, propostas pelo proprietário, para retomada do imóvel.

04 - Em face da improcedência do item anterior do qual este decorre, improcedente a exigência de correção monetária.

05 - Contesta-se a não-comprovação da efetiva realização dos serviços de assessoria no montante de Cr\$ 18.920.000,00, contabilizados com base em documentos emitidos por Cimarron do Brasil Com. Internacional Turismo e Propaganda Ltda., empresa em situação irregular perante o fisco federal. A realidade é que a transação efetivamente se realizou, via contrato de prestação de serviço, com as firmas devidamente reconhecidas, e integralmente cumprido pelas partes. A efetiva contrapartida recebida pela requerente está impressa na instalação de todo o sistema de computadores e seus programas correlatos para a fábrica de Sorocaba, conforme documentos n.º 01 a 13 (fls. 51 a 63) do Vol. I.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

A requerente não apresentou argumentos específicos.

IV - DILIGÊNCIA FISCAL

Em face do pleito de diligência formulado pelo Serviço de Julgamento da DRJ/SP., a fiscalização compareceu ao domicílio do contribuinte, efetuando a intimação de fls. 1.327. Apresentadas cópias de documentos, juntados às fls. 1.329 a 1.331 e efetuado o relatório de fls. 1.332 a 1.337, o qual entre outros, atesta a apresentação dos Livros Registro de Entradas, de Saídas e Livro Diário Geral.

V - ADITAMENTO À IMPUGNAÇÃO.

Em 06.08.99 foi recebida pela CAC - Luz, aditamento à impugnação e solicitação de juntada de documentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000118/95-00
Acórdão nº : 103-20.812

VI - A DECISÃO MONOCRÁTICA

Através de sua peça decisória de fls. 1.340/1.359, sob o n.º 03307 de 05 de outubro de 1999, prolatou-se a seguinte decisão, resumidamente consubstanciada em sua ementa de fls. 50:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício de 1992*

*Ementa: **PRELIMINAR DE NULIDADE. VÍCIO INSANÁVEL INEXISTENTE.** As intimações e Autos de Infração assinados por apenas um dos sócios da empresa são válidos.*

GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS

A falta de apresentação de documentação hábil que preencha as características de necessidade, usualidade, normalidade e efetividade, necessárias para a dedutibilidade de despesas, implica na respectiva glosa. Exonera-se parte da exigência relativamente aos valores comprovados na impugnação.

OMISSÃO DE RECEITA.SALDO CREDOR DE CAIXA

A comprovação de equívoco nos lançamentos contábeis, afasta a presunção de omissão de receita por saldo credor de caixa.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS. CORREÇÃO MONETÁRIA.

O custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado, sendo devida a respectiva correção monetária.

Data do fato gerador: 31/12/1991

Ementa: FINSOCIAL-FATURAMENTO

Cancela-se parte do lançamento de FINSOCIAL, de empresa comercial, pois constituído em alíquota superior a meio por cento.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Data do fato gerador: 31/12/1991

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Data do fato gerador: 31/12/1991

Ementa: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

A manutenção parcial do lançamento de IRPJ implica em manutenção parcial do lançamento de Contribuição Social, por redução indevida do lucro líquido.

ADITAMENTO À IMPUGNAÇÃO."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13808.000118/95-00
Acórdão nº : 103-20.812

O §4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, com as alterações introduzidas pelo art. 67 da Lei 9.532/97, ao definir que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, assenta a preclusão do direito da impugnante de fazê-lo em outro momento processual, salvo situações específicas devidamente comprovadas. Deixa-se de apreciar as citadas alegações e de se analisar a documentação correspondente.

VII - A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU VIA E.C.T.

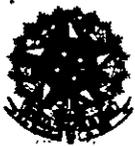
Cientificada da decisão do Julgador Singular em 06.09.2000, no Termo de Ciência (fls. 1.360), impetrou recurso voluntário a esta instância, consoante fls. 1.365/1.381.

VIII - AS RAZÕES RECURSAIS

Reproduz, essencialmente, os mesmos argumentos já expendidos vestibularmente. Aduz, em sua defesa, o que se segue:

a - no que se refere à glosa dos bens de natureza permanente lançados como despesa experimentou-se inversão dos ônus da prova, pois em nenhum momento o Fisco demonstrou, cabalmente, o porquê de tal inferência. Tenta o Fisco, dessarte, passar para o contribuinte o dever de comprovar e fundamentar o que fora escriturado. Não há citação de doutrinas a respeito da natureza dos referidos dispêndios. Reproduz trechos do Regulamento do Imposto de Renda - versão/1999 que, acredita, militam em seu favor. Elenca, a seguir, várias notas fiscais e a descrição dos serviços nelas contida para corroborar a sua tese.

Assinala que a recorrente é fabricante de soro fisiológico e, como tal, tem como principal matéria-prima água. Está, ainda, situada num local onde existe um grande lençóis freático. Todavia, para se aproveitar desse manancial teve que se instalar no prédio ali existente, vez que o imóvel é alugado. Tal atividade exige diversos cuidados com saneamento, esterilização e limpeza das unidades fabris, bem como dos empregados envolvidos. Referidos cuidados implicam gastos ordinários de manutenção e limpeza da fábrica e dos dutos e poços que a servem. Como o referido prédio é



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000118/95-00
Acórdão nº : 103-20.812

antigo, rotineiramente necessita de reformas, principalmente em suas instalações elétricas.

Colige inúmeras ementas de Acórdãos deste Conselho que corroboram a sua temática litigiosa.

Propugna, também, se prosperar o lançamento, pelos encargos de depreciação desde a data da suposta imobilização e a data da lavratura do auto de infração. Colaciona, igualmente, inúmeras ementas prolatadas por este Conselho acerca do direito à depreciação em casos congêneres.

b) Encargos Financeiros: restaram, sem comprovação, segundo a decisão recorrida, seis lançamentos que totalizam o valor de Cr\$ 14.421.806,93. Assinala que a maioria dos documentos estão nos autos. Os três primeiros lançamentos se referem a encargos financeiros incorridos na aquisição de três veículos para a recorrente. Demonstra, em cada caso, a pertinência do alegado. Reconhece que tais despesas deveriam ter sido reconhecidas *pro rata*. No entanto, tal equívoco, por si só, não pode, nem deve, implicar glosa das referidas despesas.

No que se refere aos três lançamentos restantes, constata-se que a documentação comprobatória acha-se acostada aos autos. Os contratos exibem tais encargos e são entes probantes suficientes dos encargos incorridos. A maioria dos encargos financeiros incorridos pela recorrente naquele período correspondiam a "Contrato de Empréstimo Garantido por Aval"(Hot money – A) com o Banco Itaú S/A . Tais contratos também denominados de adesão, eram timbrados pela captação rápida de recursos para o caixa das empresas. Verifica-se, facilmente, por esses contratos, que o encargo financeiro correspondia à diferença entre o que foi disponibilizado pela instituição financeira (valor emprestado) e o valor que deveria ser devolvido (valor da parcela). Dessa forma resta manifesto que a despesa financeira havia sido incorrida no momento da assinatura do contrato.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13808.000118/95-00
Acórdão nº : 103-20.812

Relaciona, a seguir, os montantes constantes dos contratos de financiamento.

c) Mais uma vez buscou a fiscalização a inversão dos ônus da prova. A comprovação dos dispêndios, bem como a sua necessidade podem ser verificados claramente pela análise conjunta da documentação juntada aos autos quando da impugnação (fls. 51 a 63). Tal assessoria, pela sua própria tipicidade, é implementada na unidade industrial - e não no escritório da empresa como entendeu e agiu a fiscalização. Ademais, o serviço realizado é muito técnico e seus resultados são imediatos, diretamente aplicáveis ao dia-a-dia das operações, o que dispensava a elaboração de relatórios e projetos. Colaciona três ementas deste Conselho e que ratificam as suas asserções.

d) no que se referem aos Donativos e Contribuições, requer, tão-somente, a juntada das cópias autenticadas dos documentos em questão para afastar a glosa respectiva.

e) por fim, requer que sejam cancelados os autos de infração remanescentes, protestando pela juntada posterior dos documentos que se fizerem necessários, em face da extensão e complexidade do assunto em pauta.

IX - GARANTIA RECURSAL

Promove arrolamento de bens às fls. 1.421, devidamente certificado pelas autoridades fiscais às fls. 1.423.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000118/95-00

Acórdão nº : 103-20.812

VOTO

Conselheiro: NEICYR DE ALMEIDA, Relator

O Recurso voluntário é tempestivo. Conheço-o.

Os lançamentos fiscais, com exceção dos constantes dos Termos de Verificação Fiscal n.º 09 e 10, trazem como enquadramento legal, basilaramente, o art. 191 do RIR/80. Não fosse a notável descrição minudente das infrações, apontando sempre na direção de que não restou provada - pela parca documentação posta à disposição do Fisco - que os valores despendidos não corresponderam à **contrapartida de algo efetivamente recebido**, como sempre pontuou em destaque o Auditor Fiscal nos diversos Termos de Verificação lavrados, estaria convencido de que a tipificação da infração padeceu de um erro insanável, mercê de uma percepção e inferência equívocas do e. Agente Fiscal. Não há como confundir despesas ou custos indedutíveis com gastos não-comprovados ou não contraprestados (gênero adstrito à infração denominada redução indevida do lucro).

Além da exaustiva descrição fiscal que supre a antinomia perpetrada, há de se notar que tal descrição está em acorde com a exigência do IR-Fonte.

Já tive a oportunidade de me manifestar, por diversas vezes, acerca do assunto, em vários votos e monografia. Importa colacionar alguns trechos, apenas como mera proposição didática:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000118/95-00

Acórdão nº : 103-20.812

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

I – DA INDEDUTIBILIDADE DOS GASTOS

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

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

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

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

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

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

Impugnada a operação por ofensa a um dos quatro itens antes elencados, há de se adicionar o seu montante ao lucro real, mantendo-se, entretanto, o resultado contábil de forma incólume.

Primeira vertente: se os documentos que lastreiam as operações são inhábeis ou inidôneos, não há que se impugnar a dedutibilidade dos valores que neles se encerram. Vale dizer: a impertinência documental ou a falsidade material há de se curvar à preexistente contraprestação dos bens e serviços, notadamente após a sua ratificação pela edição da Lei n.º 9.430/96, art. 82 e parágrafo único.

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

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

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

Em face do que aqui fora assentado, a única matéria tributária factível, nessa fase, será a do IRPJ, mormente porque, no regime de competência, ao contrário do que assinala o artigo já



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000118/95-00
Acórdão nº : 103-20.812

coligido da Lei n.º 9.430/96, a prova do pagamento da obrigação é despcienda. Esclareça-se, também, que a C.S.S.L. não é devida, tendo em vista que não há disposição legal para se exigir tal prestação quando se está diante de indedutibilidade de despesa. A indedutibilidade atinge tão-somente o lucro real - não o lucro líquido, que subsiste incólume.

Inferre-se, pois, a teor do segundo pilar de sustentação das hipóteses elencadas, que a exigência do IRPJ (por indedutibilidade) pode advir da confirmação da inabilidade do documento quanto a ausência de expressão completa do seu conteúdo ou da operação de compra de entes ingressados - frise-se -, que não se compadecem - tanto pelo seu valor quanto pela sua natureza -, aos objetivos sociais da contribuinte. Nunca em função estrita da inidoneidade ou inabilidade documental - da sua ilegalidade material.

A multa aplicável de ofício será sempre de 75%.

Um dos exemplos limites de despesa dedutível e que robustamente sintetiza o que tudo mais fora descrito é quando o Fisco prova que o fornecedor de fato, sendo uma pessoa física, utiliza-se de nota fiscal de pessoa jurídica inativa, inapta, encerrada, ou até mesmo de sociedade inexistente. Uma outra modalidade na mesma direção e que deve merecer o mesmo tratamento ocorre quando uma pessoa jurídica se utiliza, pelas mais variadas razões, de nota fiscal de outra empresa com atividade congênere ou não para lastrear a venda efetiva de seus produtos ou de seus serviços (contrafação). Ou, na hipótese materialmente falsa ao se constatar que o veículo probante fora impresso na clandestinidade, sem autorização do órgão competente.

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

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

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

II - DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO

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

Dispensável, entretanto, a comprovação da liquidação da presumível dívida, tendo em vista que até esta fase o regime que consagra tais dispêndios - para efeitos tributários -, é o de competência (despesa/custo incorrido). Na hipótese de bens contabilizáveis no ativo circulante (estoque) da empresa, o demonstrativo deverá exibir, com todas as luzes, a interinação dos entes adquiridos nesta conta. Se se tratar de prestação de serviços ou de despesas (diretamente levadas a débito da conta de resultados do exercício), aí a prova do adimplemento da obrigação extrapola os seus objetivos tributários e se transforma em robusto aspecto adicional para se aferir a autenticidade do evento.

Como já se expôs, se o documento for hábil, recairá sobre o Fisco o ônus de provar a aludida contraprestação; se o documento estiver tingido pela inidoneidade, com prova ou veementes indícios de participação dolosa do adquirente, ainda que os elementos probantes tenham aparência verossímil, tal ônus se quedará curvo à competência estrita daquele que lhe deu



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13808.000118/95-00
Acórdão nº : 103-20.812

causa. Observe-se que, no caso de documento inábil, a prova será da indelegável competência da auditada.

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

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

Uma outra vertente plausível de ocorrência exige que a contraprestação esteja escriturada no montante exato contratado, pois, se menor, estar-se-á em correspondência com outro ilícito concorrente ou supletivo denominado de despesas ou custos não-escriturados, passível de exigência do Imposto de Renda com fulcro em omissão de receita; se houver a prova do efetivo dispêndio, também com incidência da tributação na fonte.

O próximo passo, compulsório, impõe ao Fisco, após uma oportuna e saudável intimação ao contribuinte (objetivando-se um ente a mais de confronto), o levantamento do dispêndio havido (registrado ou não), e as respectivas datas ocorrentes dos respectivos potenciais desembolsos. Tal iniciativa, quando escriturados os já citados gastos, deve ser do Fisco, tendo em vista que o fato gerador da inflição reflexa (I.R.R.F.) ocorre na data do efetivo cumprimento ou da efetiva liquidação/desembolso da pseudo obrigação. A inexatidão quanto às datas e valores disponíveis nos assentamentos contábeis da contribuinte terá o condão de macular, por inválido, o respectivo lançamento fiscal. Ademais não é de todo descartável que haja inadimplência (ou não-desembolso) - fato que confluirá para nenhuma imposição tributária a título de I.R.R.F. (até o advento da Lei n.º 9.249/95) ou de Pagamento a Beneficiário Não-Identificado, com âncora no art. 61 e §§ da Lei n.º 8.981/95 (RIR/99, art. 674).

S i n t e t i z a n d o :

- a) - O aspecto formal é fator fundamental para se caracterizar o ônus probante, ou deflagrar uma investigação mais direcionada objetivando reunir mais elementos, ainda que indiciários, para inversão do respectivo ônus;*
- b) - a prova do pagamento ou da liquidação do débito é da competência do Fisco; se ocorrente, impõe-se a exigência do I.R.R.F. a teor de Pagamentos a Beneficiários Não-Identificados, com reajustamento do respectivo rendimento;*
- c) - a exigência recairá no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.). atingindo, similiter, a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.); e*
- c) - a multa de ofício aplicável sempre será majorada, com alíquota de 150%.*

Do que fora exposto, não haveria como compatibilizar despesas glosadas ao abrigo dos arts. 191 e 192 do RIR/80, com a acusação de que o serviço não fora contraprestado. Uma despesa para ser considerada indedutível há de se pressupor, obrigatoriamente, a sua contraprestação; de outra forma, tratar-se-á o evento como redução indevida do lucro líquido, pela inexistência material dos elementos probantes, com âncora, aí sim, no art. 157 do RIR/80. Aquela atinge apenas o lucro real sem comprometimento do resultado do exercício; esta, o lucro real causado pela alteração no resultado do exercício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000118/95-00
Acórdão nº : 103-20.812

Não obstante, as exigências ao abrigo do art.191 do RIR/80 mereceram tributação na fonte com arrimo no art. 8.º do Decreto-lei n.º 2.065/83. É consabido que este artigo de lei contemplava tão-somente as hipóteses de omissão de receitas e de redução indevida do lucro líquido. Dessa forma emerge manifesta a antinomia acusatória, onde a indedutibilidade do IRPJ cedeu lugar, equivocadamente, à tributação na fonte. Estou convencido, por outro lado, que a citação do art. 191 do RIR/80 é equívoca, pois o conjunto descritivo e acusatório conduz o intérprete a inferir que a exigência se circunscrevia à hipótese de redução indevida do resultado do exercício, ao abrigo do art. 157 do RIR/80, fundamentalmente.

Similarmente não se observou quaisquer prejuízos à defesa, sabidamente exercida com bases em elementos probatórios.

Dessa forma, há de se conduzir este *decisum* fundado na descrição e exigências fiscais, refutando-se a tipificação quando a exigência do IRPJ - ao agasalho do art. 191- não for acompanhada da indissociável tributação na fonte.

II.1 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 04

II.1.1 - Glosa de despesa por insuficiência de sua comprovação com Encargos Financeiros - conta 3312005-2, no montante de Cr\$ 14.421.806,93.

A insurgente se debate contra a decisão recorrida que não acatara parte de seus comprovantes que visava infirmar a glosa realizada pelo Fisco.

Os dois primeiros lançamentos sob os n.º 00105 e 00342 estão perfeitamente comprovados através dos documentos hábeis e irretorquíveis constantes de fls. 1.392 a 1.399.

Quanto aos encargos financeiros elencados no segundo terço da peça combatente, evoca a contribuinte os contratos com a instituição - Banco Itaú S/A - na modalidade "hot money" garantidos por aval, autenticados. Reconhece, por outro lado,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13808.000118/95-00
Acórdão nº : 103-20.812

que não foram juntados os respectivos débitos, asseverando que os contratos, por si só, já são provas suficientes dos encargos incorridos.

Opto por aceitar os documentos, ainda que sem aviso de débito, tendo em vista a coincidência dos pactos contratuais críveis com os lançamentos impugnados.

Quanto ao lançamento sob o n.º 00145, embora a peça recursal, para tanto, intente demonstrar a veracidade da operação, no ente probante de fls. 46, é forçoso reconhecer que, ainda que se trate de um mero pedido, sob o n.º 7.918, no montante de Cr\$ 1.091.988,00, emitido pela TRANS-AM Veículos e Serviços Ltda., mas que, no elenco dos gastos sob este título de razão, máxime quando restarem comprovados aproximadamente 92% (noventa e dois por centos) dos gastos em foco, infere-se que o documento apresentado, com alguma reserva, há de se escorar nos demais, considerando-se confirmada a concreção da operação e o seu respectivo desembolso.

Item que se concede provimento.

II.2 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 06.

II.2.1 - Glosa por não-comprovação de despesas a título de Donativos e Contribuições - conta n.º 5112031-1, no montante de Cr\$ 3.397.324,00. O documento de produção interna apresentado sob a denominação de "Controle de Recebimento de Duplicatas em Carteira", sob o n.º 145/91 e 212/91, não têm o condão de servir como elemento probatório.

Em grau de recurso apresenta os elementos constantes de fls.1.404 a 1.411, onde estão demonstrados tratar-se de unidade do tipo santa casa, sem fins lucrativos, com isenção do Imposto sobre a Renda.

Em face do exposto, decide-se por acatar o rogo recursal.

II.3 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 09



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000118/95-00
Acórdão nº : 103-20.812

II.3.1 - Bens de Natureza Permanente Deduzidos Como Despesa, no montante de Cr\$ 17.032.870,00.

Importa esclarecer o que se segue:

a) os serviços empreendidos pela Hidrominas Poços Artesianos, consubstanciados nos contratos sob os n.º 3.026/90 (fls.19 - Vol. 1) e 3.113/91 referem-se à perfuração de poços artesianos profundos - mercê, inclusive, da própria asserção da recorrente ao deflagrar que o prédio locado situa-se sobre um lençol freático compatível com a sua produção de soro medicinal. Trata-se de bem integrante do Ativo Permanente, mormente em face de sua utilização e exploração potenciais por vários exercícios, enquanto mantidas, obviamente, as condições de higidez, de fertilidade e de viabilidade econômica. Impertinente o pleito à quota de exaustão (não de depreciação), tendo em vista que os autos não noticiam o volume de produção, por período, e sua relação com a possança das respectivas minas.

b) Com relação aos serviços ofertados por JJR - Montagens Mecânicas & Elétricas Industrial S/C Ltda., as notas fiscais de fls. 22 e 23 - Vol. 1, exibem, respectivamente, a execução de projeto com instalação e reforma no sistema elétrico da fábrica. A existência de um projeto e instalação elétricos demonstram o acerto da acusação fiscal, não se podendo atribuir a uma instalação de razoável valor o conceito encerrado por uma simples manutenção como pretende a recorrente que se acolha.

Acerca do pleito de se reconhecer os efeitos da depreciação, incabível, tendo em vista que não há nos autos elementos que possam identificar o início e o término dos serviços que redundaram na conclusão das instalações e do seu funcionamento.

c) As notas fiscais de AFA Plásticos Ltda. (fls. 32) até a nota fiscal de fls.44 - Compensados Lane Ltda., ostentam, de forma clara, materiais do tipo construção, pontificando-se a aquisição de assoalhos, rodapés, porta lisa, *duraplac*, compensados etc., no montante de Cr\$ 7.730.870,00.

A jurisprudência é firme no sentido de agasalhar as impugnações quando os gastos elegem itens que se compadecem à construção de unidades,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13808.000118/95-00
Acórdão nº : 103-20.812

efetivamente. Para que tal convicção se cristalice, sem que paire a mais tênue dúvida, há necessidade de que os itens glosados e os respectivos quantitativos guardem alguma afinidade com a edificação apontada, mormente com os seus elementos básicos, a exemplo de tijolos, areia, cimento, ferragens, taipás, materiais empregáveis em telhados, materiais hidráulicos, elétricos etc. Em caso contrário, não há como inferir tratarem-se os itens componentes de construção de uma unidade autônoma ou interligada. Sugerem os itens em apreço, tais como se apresentam, mera manutenção de algum compartimento da empresa, porém até mesmo não-identificável pelo Fisco.

d) A derradeira nota fiscal emitida por Ferro e Cia Ltda., às fls. 45, demonstra tratar-se de reforma de três esteiras em aço inoxidável. É cediço neste Conselho que reformas não podem ser tipificadas como mera manutenção, consertos ou reparos. Ademais, o montante incorrido e a natureza da operação ratificam, com todas as luzes, a previsibilidade de aumento de vida útil do bem. De outra forma, apontar-se-ia para aquisição de novas unidades substitutas.

Pertinente e plausível o rogo para que se reconheça os efeitos da depreciação dos bens em debate.

01) Taxa de depreciação no período	(0,20 / 12 = 0,017)
02) Valor Contábil do bem em 31.12.91	Cr\$ 3.200.000,00
03) Depreciação:.. CR\$ 3.200.000,00 x 0,017	Cr\$ 54.400,00

II.4 - Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 10

II.4.1 - Correção Monetária dos Bens de Natureza Permanente Deduzidos Como Despesa, no montante de Cr\$ 21.933.211,82.

Os índices de correção monetária perpetrados (conf. TVF), tiveram como termo de início a data de aquisição dos diferentes bens; como termo final, o dia 31.12.1991. Por simetria, a taxa de depreciação aqui reconhecida quedou-se nos limites estreitos do ente acusatório, obedecendo à mesma periodicidade e coloração de cálculos adotados no lançamento fiscal. A partir do ano-base de 1992 caberá ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000118/95-00
Acórdão nº : 103-20.812

recorrente ajustar a sua escrita contábil, objetivando conformá-la ao seu pleito e à exigência fiscal ora sob litígio.

Em face do que fora decidido, mormente em relação ao item "c" do TVF n.º 09, exclui-se da base tributável a verba de Cr\$ 7.064.014,02 a este teor.

II.5 - Termo de Verificação Fiscal n.º 11

II.5.1 - Glosa de custos e despesas não-comprovados a título de "Marketing" e Assessoria Empresarial e vendas, no montante de Cr\$ 18.920.000,00.
Enq. Legal:

A insurgente reporta-se, reiteradamente, aos documentos de fls. 51 a 63, não obstante rechaçados pela decisão guerreada.

Pelo contrato de prestação de serviços e pela minudente exposição de fls. 49/50, as despesas retratam não só a *prestação de serviços relativamente a estudos, elaboração e implantação de um projeto de reestruturação administrativa, com revisão dos controles internos, normas e diretrizes, procedimentos, racionalização de todos os setores da empresa, desde os administrativos até os produtivos, com adoção de programas de redução de custos e de controle e melhoria de qualidade e produtividade, como organizando programas de computador para controle de todos os distribuidores e vendedores da requerente.*

Como se vê, trata-se de uma exacerbada revolução técnico-operacional, onde, com certeza, para o desiderato da empreitada contou-se com equipes técnicas multidisciplinares e com um judicioso e extenso projeto formulado pela empresa prestadora de serviços e aprovado pela diretoria da requerente. Procuo e não encontro, não só o referido projeto técnico, os papéis de trabalho, a exemplo de laudos técnicos (de implantação, de acompanhamento, de crítica, de resultados, de conclusão etc.), a qualificação e vinculação com a empresa prestadora de serviços dos diversos profissionais envolvidos, entre outros elementos próprios aplicáveis e reclamados nesse tipo de atividade.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13808.000118/95-00
Acórdão nº : 103-20.812

Portanto, não se trata de inverter - tão-somente com base na evidência de se tratar de empresa suspensa dos cadastros da SRF e com atividades voltadas para a importação e comércio atacadista de produtos importados -, o ônus da prova, mas exigir da autora os documentos hábeis e regulares que possam atestar a verossimilhança da operação.

Inexistindo-os, não há como acatar o pleito recursal.

B - TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

B.2 - CSSL

Inocorrendo contestações pontuais acerca desta exigência, a sua base de cálculo deverá se ajustar ao que fora decidido em relação ao tributo principal.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, decide-se por conceder provimento parcial ao pleito recursal, excluindo-se da base de cálculo do IRPJ o que se segue:

01 - Termo de Verificação Fiscal n.º 04: Cr\$ 14.421.806,93

02 - Termo de Verificação Fiscal n.º 06: Cr\$ 3.397.324,00

03 - Termo de Verificação Fiscal n.º 09:

03.1 - Item "c": Cr\$ 7.730.870,00

03.2 - Item "d" :Cr\$ 54.400,00 Cr\$ 7.785.270,00

04 - ajustar a exigência da correção monetária em face do que fora decidido, consoante acha-se assentado no voto condutor; e

05 - ajustar a exigência da Contribuição Social s/ o Lucro em face do que fora decidido em relação ao tributo principal (IRPJ).

Sala de Sessões - DF, em 22 de janeiro de 2002

NEICYR DE ALMEIDA