



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13808.000555/95-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-01.026 – 1ª Turma Especial
Sessão de 12 de junho de 2012
Matéria IRPJ e CSLL - glosa de despesas
Recorrente INCOMETAL S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1992

NULIDADE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

Não é passível de nulidade o lançamento tributário realizado em conformidade com as exigências legais impostas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72 (PAF), quanto ao aspecto formal, e em observância aos ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), quanto ao aspecto material, e que não infringe o art. 59, incisos I e II, do PAF, no aspecto processual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Cristiane Silva Costa, Maria de Lourdes Ramirez, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/06/2012 por ANA DE BARROS FERNANDES, Assinado digitalmente em 21/06/2012 por ANA DE BARROS FERNANDES

Impresso em 03/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A empresa recorre do Acórdão nº 05.608/04 exarado pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Salvador/BA, fls. 1472 e seguintes, que manteve em parte a autuação sofrida, consubstanciada nos Autos de Infração lavrados para a exigência fiscal de IRPJ, CSLL e IRRF, relativas ao período de 1991 (exercício financeiro de 1992), bem como multa por atraso na entrega da declaração (DIRPJ/92) – fls. 03 a 16.

Aproveito trechos do relatório do aresto vergastado para historiar os fatos:

“Trata este processo do auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 04/08), relativo ao ano-base de 1991, exercício de 1992, tendo sido apontadas pelo autuante, como irregularidades, as seguintes infrações, de acordo com as descrições dos fatos, às fls. 08/09, e o Termo de Verificação Fiscal de fl. 03:

1.1. despesas não comprovadas, lançadas a título de "Comissões e Corretagens", no montante de Cr\$80.115.743,00, sendo que os documentos apresentados foram considerados como incompletos e inadequados para justificar tais despesas, já que não relacionam as vendas ou intervenções efetuadas mensalmente, não estipulam os percentuais das comissões e, o mais grave, não foram acompanhados dos contratos celebrados entre a empresa e os comissionados. Além disso, em diversas contas de despesas, que representam o montante de Cr\$14.184.204,00, foram registrados gastos cujos comprovantes não foram apresentados ou foram considerados inadequados, por não conterem a especificação dos serviços prestados, por serem constituídos de notas fiscais simplificadas, tíquetes de caixas registradoras e notas ao consumidor e, em relação à conta "Despesas com Veículos", por não especificarem os veículos correspondentes. Como enquadramento legal, foram citados os arts. 157, e § 1º, 191, 192, 197 e 387, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980 (RIR/1980);

1.2. despesas operacionais não necessárias, consideradas como liberalidades, visto que estranhas às atividades da empresa, debitadas nas contas "Propaganda e Publicidades", no montante de Cr\$99.900,00, "Brindes, Presentes e Doações", no valor de Cr\$2.751.620,00, e "Outras Despesas", no valor de Cr\$3.399.444,00, totalizando Cr\$6.250.964,00, fato que teria infringido os arts. 157, e § 1º, 191, 192 e 387, inciso I, do RIR/1980.

3. Em decorrência, foram lavrados os autos de infração relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 09/12), e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 13/16), em virtude de os fatos imputados afetarem também as bases de cálculo dessas exações.

4. Também em decorrência, foi efetuado o lançamento relativo à Multa por Atraso na Entrega da Declaração de Rendimentos do exercício de 1992 (fls. 06/07), apesar de não constar do processo a descrição dos fatos que motivaram a aplicação dessa penalidade, tendo como enquadramento legal o art. 17 do Decreto-lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982.”

Impugnado o feito fiscal, aquela turma julgadora deliberou dar procedência em parte ao lançamento tributário de IRPJ e CSLL e cancelar os lançamentos de IRRF e multa por atraso na entrega da declaração.

No que respeita às glosas efetuadas, por despesas não comprovadas – comissões e corretagens, despesas com veículos, despesas de expediente, serviços prestados por terceiros – foram analisados, minuciosa e individualmente, todos os documentos acostados aos autos na impugnação – fls. 38 a 1461. O voto-condutor elaborou planilhas demonstrativas abordando todos os documentos e justificando, ou não, a autuação realizada. Assim também

procedeu com a glosa das “despesas consideradas não operacionais”, que ensejaram os lançamentos tributários.

Ao final de toda a análise, a turma julgadora *a quo* expôs quais os valores que foram exonerados e mantidos da autuação fiscal:

“34. De acordo com todo o exposto, mantêm-se, parcialmente, as infrações apontadas no lançamento, no montante de Cr\$31.225.538,63. No entanto, como alega a impugnante, e conforme sua declaração de rendimentos do exercício de 1992 (Quadro 14, item 36, à fl. 1469), a empresa apurou, nesse exercício, um prejuízo fiscal de Cr\$30.372.695,00, o qual deve ser utilizado para recompor o lucro real do período, restando um resultado tributável de Cr\$852.843,63, como demonstrado a seguir:

	Lançado	Mantido
Comissões e Corretagens	80.115.743,00	18.533.082,57
Despesas de Expediente	2.249.719,00	231.065,34
Despesas com Veículos	10.408.390,00	7.210.127,35
Serviços Prestados por Terceiros	1.523.095,00	1.516.838,79
Propaganda e Publicidades	99.900,00	0,00
Brindes, Presentes e Doações	2.751.620,00	506.680,00
Outras Despesas	3.399.444,00	3.227.744,58
Total das Infrações (Cr\$)	100.550.911,00	31.225.538,63

Em vista da contribuinte possuir prejuízo fiscal acumulado de outros períodos, entendeu, de ofício, fazer os ajustes de compensação:

	Lançado	Mantido
Total das Infrações (Cr\$)	100.550.911,00	31.225.538,63
Prejuízo Declarado (Cr\$)	0,00	30.372.695,00
Valor Tributável (Cr\$)	100.550.911,00	852.843,63
Imposto Apurado (UFIR)	50.523,02	428,52
Adicional (UFIR)	8.047,92	0,00
Imposto Total (UFIR)	58.570,94	428,52

A respeito da tributação reflexa, assim fundamentou-se o voto-condutor:

“Em relação ao lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, deve ser mantido parcialmente, seguindo o que foi decidido no lançamento do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), por ser dele decorrente. No caso, porém, apenas as infrações mantidas a título de despesas não comprovadas devem influir na apuração da base de cálculo dessa contribuição, já que, na época, não havia base legal para se promover a adição ao lucro líquido de despesa não necessária, a qual influenciava apenas o cálculo do lucro real.

Analisando-se a declaração de rendimentos do exercício de 1992, no Anexo 4, Quadro 3 (fl. 1470), relativo à base de cálculo da contribuição social, verifica-se que a contribuinte não apurou base de cálculo negativa, devendo ser mantida, como tributável, o montante de Cr\$27.491.114,05, decorrente das infrações imputadas como despesas não comprovadas, de acordo com o demonstrativo a seguir:

	Lançado	Mantido
Comissões e Corretagens	80.115.743,00	18.533.082,57
Despesas de Expediente	2.249.719,00	231.065,34
Despesas com Veículos	10.408.390,00	7.210.127,35
Serviços Prestados por Terceiros	1.523.095,00	1.516.838,79
Propaganda e Publicidades	99.900,00	0,00

Brindes, Presentes e Doações	2.751.620,00	0,00
Outras Despesas	3.399.444,00	0,00
Total das Infrações (Cr\$)	100.550.911,00	27.491.114,05
Base de Cálculo Negativa Declarada (Cr\$)	0,00	0,00
Valor Tributável (Cr\$)	91.409.919,09	24.991.921,86
Contribuição Apurada (UFIR)	15.310,01	4.185,83

Quanto ao auto de infração do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), também decorrente do lançamento relativo ao IRPJ, observa-se que a exação teve como enquadramento legal o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, dispositivo esse revogado pelo art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Logo, as disposições do referido art. 8º vigoraram até 31/12/1988, razão pela qual, a partir de 1989, tornou-se improcedente essa exigência.

Quanto à Multa por descumprimento de obrigação acessória, pelo atraso na entrega da Declaração de Rendimentos do exercício de 1992, observa-se que essa declaração foi entregue tempestivamente, em 07/05/1992, de acordo com o extrato do sistema interno da Receita Federal IRPJ CONSULTA, à fl. 1471, em conformidade com a Portaria MEFP nº 362, de 29 de abril de 1992, art. 1º, que dispõe sobre a prorrogação do prazo para entrega da declaração de rendimentos das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, não podendo prosperar a exação em referência.”

Irresignada, a empresa interpôs tempestivamente o Recurso de fls. 1498 e ss, argumentando, em suma:

a) os valores autuados foram substancialmente reduzidos pelo brilhante trabalho realizado pela turma de julgamento de primeira instância;

b) este fato, por si só, confirma os fatos narrados na impugnação primitiva, ou seja, que o autuante simploriamente: pinçou o valor de comissão de vendas na declaração de rendimentos e glosou todo o seu valor e não considerou a documentação exibida pela recorrente no curso da fiscalização, a mesma documentação juntada aos autos às fls. 69 a 1000;

c) o agente fiscal não cumpriu os deveres de sua função, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), eximindo-se de examinar a documentação correlata às despesas declaradas, optando por glosá-las sem a motivação que tal ato administrativo exige, o que resultou em dano e ônus à recorrente;

d) a turma de julgamento de primeira instância fez o trabalho que era próprio da fiscalização, demonstrando a fragilidade e insubsistência quase total dos lançamentos tributários;

e) as despesas foram glosadas aleatoriamente, sem motivação convincente e sem o exame da documentação fiscal, contábil, comercial etc;

f) o procedimento fiscal provocou severa inversão do ônus da prova, que caberia ao autuante e não ao autuado, acarretando manifesta nulidade aos lançamentos tributários; para corroborar seu entendimento, cita a ementa de acórdão proferido pela Sétima Câmara/CC, no mesmo sentido;

g) a recorrente demonstrou de forma cabal a necessidade das despesas, efetividade e razoabilidade, com justificação minuciosa da origem dos fatos, beneficiários etc; cita a ementa de outro acórdão proferido pela Primeira Câmara.

Por fim, pugna pela nulidade dos lançamentos tributários na parte que remanesceu.

É o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes, Relatora

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

A recorrente concentra-se em alegar causa de nulidade dos lançamentos tributários de IRPJ e CSLL porque entende que no procedimento fiscal o auditor fugiu ao dever de provar os ilícitos tributários que ensejaram a autuação e não motivou o ato administrativo do lançamento.

Cumpre ressaltar que em nenhum momento a recorrente se insurgiu contra o trabalho desenvolvido no acórdão vergastado com relação à análise de cada documento e as glosas mantidas pela turma julgadora de primeiro grau. Por isto, no mérito, não há contestação a respeito das referidas glosas mantidas, pelo que esta matéria resta decidida e preclusa (artigo 17 do PAF).

Apesar de a recorrente entender que foi substancial a redução dos valores autuados, saliento que a autuação foi mantida em praticamente um terço do valor originalmente lançado, tanto para a exigência de IRPJ como para a de CSLL – esclareço: o valor a recolher de IRPJ, que entendeu ínfimo após a decisão de primeiro grau, não pode ser considerado isoladamente da matéria tributável, visto que houve compensação com o prejuízo fiscal (consequentemente, redução do saldo acumulado de prejuízo fiscal) – v. quadro demonstrativo no relatório, extraído do aresto.

Passo a analisar a preliminar de nulidade dos lançamentos, suscitada pela recorrente. Vale a pena transcrever o artigo 142 do CTN, que afirma ofendido:

Lançamento – art. 142, caput, CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Se um dos elementos acima faltar nos lançamento tributário, há nulidade material. Vejamos no presente caso se houve a lacuna alegada.

As infrações tributárias verificadas na auditoria são simples. No Termo de Verificações de fls. 03 e 04, parte integrante dos Autos de Infração, as infrações tributárias foram explicitadas, com os valores das matérias a serem tributadas, enquanto nos Autos de

Infração lavrados contra a empresa a fundamentação legal foi exposta, os valores das matérias levadas à tributação também estão expressos, os demonstrativos de cálculos, inclusive dos acréscimos legais, enfim, todos os elementos materiais constam da autuação, consoante exige o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Daí concluir-se que o ato administrativo do lançamento fiscal seguiu os ditames do art. 142 do CTN, não havendo vício ou omissão que importe em sua nulidade.

A recorrente, na verdade, acusa o auditor fiscal responsável pelo procedimento de não motivar – esclarecer com justificativa – as glosas fiscais, o que incide em ofensa ao princípio da motivação ao ato administrativo, no caso de lançamento tributário.

Todavia, não é assim que o referido Termo de Verificações nos demonstra. Houve a justificativa da não aceitação dos documentos exibidos pela contribuinte, embora de forma sucinta. *In verbis*:

“No exercício das funções de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, comparecemos ao domicílio do contribuinte supra qualificado, onde procedemos a fiscalização do Imposto de Renda-Pessoa Jurídica, referente ao Exercício de 1992, ano base de 1991, tendo apurado o que se segue:

Despesas Estranhas aos Custos

O contribuinte deixou de oferecer a tributação várias despesas lançadas em sua contabilidade consideradas como liberalidades, **visto que completamente estranhas aos custos industriais ou comerciais**, debitadas nas contas: "Propaganda e Publicidade" = Cr\$ 99.900,00, "Brindes, Presentes e Doações" = Cr\$ 2.751.620,00 e "Outras Despesas" = Cr\$ 3.399.444,00, totalizando Cr\$ 6.250.964,00. Essas despesas **referem-se a aquisição de máquina de lavar doméstica, forno elétrico, cestas de Natal, bebidas, pagamentos de mensalidades escolares, etc.**

Comissões e Corretagens

A empresa contabilizou e lançou, como despesas do exercício a título de "Comissões e Corretagens", a importância anual de Cr\$ 80.115.743,00, conforme inclusive consta de sua declaração de rendimentos, quadro 12, linha 03. Do exame dos comprovantes apresentados, **concluimos serem os mesmos incompletos e inadequados para justificar tais despesas, senão vejamos: não relacionam as vendas ou intervenções efetuadas mensalmente, não estipulam o percentual das comissões e o que é o mais grave, não apresentou a empresa qualquer contrato de prestação de serviço entre ela e as comissionadas. Desta forma, não ficou comprovada a efetividade da prestação de serviço, que justificasse os pagamentos efetuados, motivo pelo qual, glosamos tais despesas.**

Glosa de Despesas (falta de comprovantes ou inadequados)

O contribuinte, em diversas contas de despesas, contabilizou gastos, **cujos comprovantes não foram apresentados, ou foram considerados inadequados**, a luz do Regulamento do Imposto de Renda e jurisprudência administrativa/judicial. Tais débitos que montaram a Cr\$ 14.184.204,00, foram encontradas nas seguintes contas, a saber: "Despesa de Expediente" = Cr\$ 2.249.719,00, "Despesas com Veículos" = Cr\$ 10.408.390,00 e "Serviços Prestados por Terceiros" = Cr\$ 1.523.095,00. **A inadequação dos comprovantes se traduz em falta de especificação de serviços prestados, notas fiscais simplificadas, tickets de caixas registradoras, notas ao consumidor e falta de especificação dos veículos na conta específica "Despesas com Veículos".**

(grifos não pertencem ao original)

Como pode ser constatado acima, o auditor fiscal não aceitou os documentos exibidos à época pela recorrente e explicou os porquês. A forma concisa de se manifestar não gera nulidade material ao lançamento tributário, não se constatando qualquer ofensa ao artigo 142 do CTN, nem ao princípio da motivação dos atos administrativos, que foram observados na lavratura dos Autos de Infração.

O fato de a turma julgadora revisar o lançamento tributário e admitir documentos que o autor do lançamento não admitiu, como prova da realização da despesa e desta ser usual, normal e operacional, não tem o condão de declarar nulo o lançamento tributário, por sua vez. Aliás é exatamente para isto que os contribuintes se socorrem às esferas judicantes administrativas cuja finalidade é apreciar os litígios fiscais, inclusive revisar o lançamento tributário. Em se tratando de matéria de prova, as autoridades julgadoras podem formar livremente a sua convicção – art. 29 do PAF:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Afastada a nulidade material do lançamento tributário, passamos ao exame de outras causas de nulidades - formal e processual.

Quanto aos elementos formais exigidos pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o processo administrativo fiscal (PAF), constato que os Autos de Infração lavrados contra a recorrente os observaram. Cito o referido artigo:

Decreto 70.235/72 – art. 10, PAF

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Por derradeiro, quanto à nulidade processual, também não se firma no presente caso. Dispõe o artigo 59, incisos I e II, do PAF:

Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Os Autos de Infração não foram lavrados por autoridade incompetente, nem se verificou cerceamento de defesa para a recorrente que soube se defender da autuação cabalmente. O cerceamento de defesa é caracterizado quando não é oportunizado ao contribuinte o contraditório e pleno exercício da defesa, ambos na fase processual, visto que enquanto o procedimento de fiscalização se desenvolve, não há que se falar em contencioso, mas função exercida pelo Estado- administração tributária, *ex officio*. Somente após a lavratura dos Autos de Infração é que o processo administrativo se forma e não enquanto há o levantamento dos fatos geradores e eventuais infrações oponíveis aos contribuintes. É a impugnação que instaura o litígio administrativo, nos termos do artigo 14 do PAF:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Destarte, foram respeitados todos os prazos legais e oportunizado para a recorrente exercer a sua defesa nas fases processuais, com amplitude, como está fazendo até a sede recursal.

Afastadas, por conseguinte, as alegações da recorrente por não se verificar na presente autuação vícios ou omissões capazes de causar a nulidade, seja de natureza material, formal ou processual, dos lançamentos fiscais.

Cumpre esclarecer, ainda, que verifica-se que a parte mantida da autuação para a exigência de IRPJ e CSLL, com os acréscimos legais pertinentes, está respaldada na legislação tributária vigente.

No mais, adoto as razões de decidir da turma julgadora de primeira instância por não confrontadas pontualmente pela recorrente.

Por todo o exposto, voto, em preliminar, em afastar a nulidade suscitada pela recorrente para negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Relatora