



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 13808.004343/00-19

Recurso nº : 131.476

Matéria : IRPJ E OUTROS - EX.: 1997

Recorrente : EMPRESAS REUNIDAS PAULISTA DE TRANSPORTES LTDA

Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Sessão de : 28 DE JANEIRO DE 2003

Acórdão nº : 107-06.934

IRPJ/CSLL – GLOSA DE DESPESAS. Se a infração devera-se à imprestabilidade da documentação comprobatória da despesa glosada, o lançamento deve ser efetuado sob o fundamento de que se trata de despesa inexistente, fictícia, inclusive com o agravamento da multa de ofício, se restar comprovada a intenção deliberada de praticar a ilicitude. De outra forma, se o fundamento for o de que a despesa seria indedutível, esse posicionamento implicitamente valida a prova documental, excluindo-se qualquer efeito sobre a base de cálculo da CSLL.

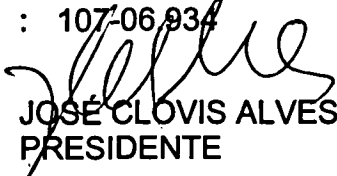
IRPJ – DEDUTIBILIDADE DE DESPESA EM FUNÇÃO DA SUA NECESSIDADE E PERTINÊNCIA. O fundamento de que o negócio realizado não seria necessário ou não guardaria pertinência com a atividade da empresa, não se mostra suficiente para justificar a glosa de despesa gerada pelas perdas originadas de operações no mercado financeiro, mesmo porque que a decisão sobre o tipo de operação que se deva realizar, visando a obtenção de lucros legítimos, acoplados à manutenção da saúde financeira da empresa, é uma questão essencialmente gerencial que traz consigo um componente de risco que deve ser levado em consideração, descabendo a terceiros o direito de interferir ou fazer injunções a respeito da oportunidade ou viabilidade da operação.

CSLL/TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA. A decisão proferida quanto ao lançamento principal aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, em face da identidade e da estreita relação de causa e efeito entre eles existentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMPRESAS REUNIDAS PAULISTA DE TRANSPORTES LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Antonino de Souza (Suplente Convocado) e José Clóvis Alves. O Conselheiro Neicyr de Almeida fará declaração de voto.

Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06/934


JOSÉ CLOVIS ALVES
PRESIDENTE


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

Recurso nº : 131.476
Recorrente : EMPRESAS REUNIDAS PAULISTA DE TRANSPORTES LTDA

RELATÓRIO

EMPRESAS REUNIDAS PAULISTA DE TRANSPORTES LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos do presente processo, recorre a este Colegiado, às fls. 149/174, contra decisão proferida pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento/DRJ em São Paulo - SP (fls. 129/143), que julgou procedente a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 39/40, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ do período-base de 1996, bem como no Auto de Infração reflexivo, de fls. 43/44, para cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL .

Por bem relatar os fatos, adoto e transcrevo parte do relatório que instruiu o aresto recorrido, conforme segue:

“Em ação fiscal direta realizada no estabelecimento da contribuinte em epígrafe, conforme relato contido no Termo de Verificação presente às fls. 13 e 14, a autoridade fiscal constatou que:

2. A empresa contabilizou uma operação financeira de características atípicas à sua atividade e ao seu giro financeiro normal, na qual, em 12.02.1996, ela teria assumido compromisso de investimento no exterior (compra de bônus de redução antecipada de juros com capitalização, de emissão do governo brasileiro), junto à empresa Geofinance Limited, no valor equivalente a US\$17.250.000,00.

3. Dessa operação resultou um prejuízo de US\$3.000.000,00.

4. A atipicidade da operação, bem como a sua condição de não necessária à atividade da empresa, é evidenciada pelos seguintes elementos:

4.1. O valor compromissado para o investimento não é razoável se comparado com o capital de giro da empresa, visto que a operação representava 50% do total da receita líquida auferida pela atuada durante todo o ano de 1996;

4.2. A atuada sequer chegou a realizar qualquer pagamento pela compra de títulos em 09.04.1996;

4.3. Houve a desistência da operação após pouco mais de 50 dias de sua contratação, em 09.04.1996;



Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

4.4. A empresa apresentou tão somente cópias dos documentos correspondentes à operação, sendo que não foram respeitados os quesitos obrigatórios, previstos na legislação pertinente, quanto aos documentos que se encontram escritos em língua estrangeira, para que os mesmos fossem considerados hábeis;

4.5. A autuada incorreu em várias inconsistências contábeis, a saber:

4.5.1. A operação foi contratada em dólares americanos e a contabilização feita em reais, no mesmo valor numérico, não sendo considerada a efetiva cotação da moeda estrangeira;

4.5.2. A conta creditada quando da assinatura do contrato foi a de "Financiamento para Capital de Giro", enquanto a operação era de investimento;

4.5.3. A conta de despesa na qual foi contabilizada a perda é a de "encargos financeiros – juros passivos", no grupo "Financiamentos de Capital de Giro", novamente em dissonância com o que a empresa alega ter ocorrido.

5. A partir do feixe de evidências acima descrito, a fiscalização concluiu pela indedutibilidade do valor tido como perda no investimento, e procedeu à glosa da despesa correspondente, no montante de R\$3.104.038,01 (fl. 14), dando origem aos seguintes Autos de Infração:

5.1 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (fls. 39 e 40), com crédito tributário total de R\$1.984.101,08, incluindo-se imposto, multa e juros (calculados até 30.11.2000), tendo como enquadramento legal os artigos 195, I, 197, 'caput' e parágrafo único, 242, 243 e 247 do RIR/94;

5.2 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL (fls. 43 e 44), com crédito tributário total de R\$587.881,79, incluindo-se contribuição, multa e juros (calculados até 30.11.2000), tendo como enquadramento legal o artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689/88 e o art. 19 da Lei nº 9.249/95."

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, a autuada apresentou a peça impugnativa de fls. 48/68, seguindo-se a decisão da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, assim ementada (fls. 129/130):

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 1997*

Ementa: GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. São indedutíveis as despesas financeiras não necessárias à manutenção da empresa.

INSTRUMENTO PARTICULAR. Obrigatoriedade de Registro Público para operar efeitos perante terceiros.

DOCUMENTOS EM LÍNGUA ESTRANGEIRA. Documento ou papel de qualquer natureza que for exarado em idioma estrangeiro não produzirá efeito em repartição da União sem ser acompanhado da respectiva tradução, feita nos termos da legislação vigente.

Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL
Exercício: 1997*

Ementa: DECORRÊNCIA. Tratando-se de exigência fundamentada na irregularidade apurada em ação fiscal realizada na área do IRPJ, o decidido quanto àquele lançamento é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente.

DESPESAS DEDUTÍVEIS. Despesas indedutíveis na apuração do lucro real não são adicionadas à base de cálculo da Contribuição Social, desde que efetivamente comprovadas.

Lançamento Procedente”

Cientificada dessa decisão em 28 de janeiro de 2002 (AR. de fls. 148), no dia 21 seguinte a autuada protocolizou Recurso Voluntário a este Conselho (fls. 149/174), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

1. que o objeto principal da autuação é a dedutibilidade da operação por ela realizada;

2. que mesmo tendo comprovado que a operação é essencialmente financeira e, portanto, perfeitamente dedutível, a Turma de julgamento desconsiderara os documentos probantes, tanto para justificar a dedutibilidade quanto para comprovar a operação realizada, pelo motivo de terem sido apresentados através de cópia não autenticada e em língua estrangeira;

3. que, em assim procedendo, a Turma de julgamento cometera o absurdo de inverter o ônus da prova, pois caberia ao AFRF, no momento da lavratura do auto de infração, “*fundamentar e provar suas pretensões*”, conforme o entendimento de que o ônus da prova cabe a quem acusa, isto porque o lançamento de ofício procedera-se com base no Contrato de Participação e Cessão de Bônus, sendo que o mesmo não foi aceito como elemento de prova pelo órgão julgador. Estaria, assim, havendo uma “*disparidade e inversão de procedimentos, uma vez que é inadmissível o Fisco se isentar do ônus da prova, imputando-o ao contribuinte*”;

4. que ao invés de simplesmente desclassificar sua prova, a Turma de julgamento deveria ter solicitado a apresentação de cópia autenticada e traduzida em idioma nacional, em obediência ao art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN e ao Decreto nº 70.235/72, que determinam, em face do



Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

informalismo que deve reger o processo administrativo tributário, que o esclarecimento de dúvidas deve ser efetuado mediante a intimação do contribuinte para a apresentação de documentos, devendo ser aplicada a interpretação mais benéfica ao sujeito passivo, se persistirem as dúvidas suscitadas. Ressalta o art. 29 do Decreto nº 70.235/72 que o livre convencimento do julgador dá-se pelo exame da prova, podendo determinar a realização de diligências, se assim achar necessário, fazendo a transcrição de ementas de acórdãos de decisões deste Conselho;

5. que o fato de terem sido apresentadas cópias simples por si só não se constitui em motivo suficiente para recusar sua autenticidade e veracidade, transcrevendo ementas de acórdãos de decisões do Terceiro Conselho de Contribuintes a respeito;

6. que os documentos probantes foram aceitos pelo Banco Central, preenchendo suas exigências e formalidades, vigentes à época da realização da operação, fazendo referência à *"Circular - BACEN nº 2.677/96, que dispõe sobre '...as transferências internacionais em reais', em seus artigos 10 e 13 (fls. 157/158).* Assevera que para o Banco Ourinvest S/A aprovar a operação e implementar o contrato de câmbio, na condição de instituição financeira depositária desses recursos, deve ter efetuado um rigoroso exame da documentação que a fundamentou. Indaga, assim, como poderia tal documentação ter sido aprovada pela citada instituição financeira, *"que é supervisionada pelo BACEN, para fins de remessa de numerário ao Exterior, e não ser válida perante a Receita Federa?" (fls. 159),* concluindo que não seria possível posicionamento divergente do adotado pelo BACEN, transcrevendo ementa de acórdão deste Conselho a respeito (fls. 159);

7. que demonstra-se a veracidade de operação também pelo fato de *"a natureza da operação registrada (nº 93.031) no relatório do SISBACEN – Sistema de Informações do Banco Central, que indica ter havido operações entre instituições financeiras, mais especificamente, operações com instituições no exterior."* (fls. 159), relacionando as instituições financeiras que estariam envolvidas;

8. que discorda, ainda, da exigência do órgão julgador, no sentido de que o instrumento particular somente surtiria efeitos se transcrito no registro público, pois deveria o fisco ter apresentado contraprovas que



Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

pudessem desconstituir sua veracidade, fazendo citação de jurisprudência deste Conselho, mediante transcrição de ementa de acórdão (fls. 160/161);

9. que, com relação ao fundamento utilizado pelo órgão julgador, para considerar procedente o lançamento, no sentido de que o Contrato de Participação e Cessão de Bônus não conteria cláusula permitindo a operação que originara a perda financeira em causa, aduz que realmente celebrara o referido contrato, no valor de US\$17.250.000,00, com a finalidade de alavancar o seu capital de giro, mas que, nos meses de fevereiro a abril de 1996, percebendo a ocorrência de sensível queda no valor de mercado dos aludidos bônus, maiores nos meses subseqüentes, decidira pela venda dos *"bônus no mercado secundário americano"*, o que foi realizado *"após obter cotações em três grandes bancos de Nova York"*, conseguindo resgatá-los, assim, pelo montante de US\$14.250.000,00, tendo o deságio, no valor de US\$3.000.000,00, sido suportado pela recorrente, cujo pagamento foi efetuado em seis parcelas mensais em favor da Geofinance Limited, através do Banco Ourinvest, devidamente autorizado pelo Banco Central. Descaberia, portanto, as insinuações do órgão julgador de primeira instância de que a operação não teria suporte, *"vez que tais títulos são cotados no mercado"*, ou seja, *"o preço dos títulos seria o mesmo se a Geofinance os recomprasse, porque a operação se baseia na cotação do mercado"*, sendo irrelevante o fato de os títulos terem sido *"negociados no mercado secundário americano, ou adquiridos novamente pela Geofinance, em razão da cotação existente no mercado"* (fls. 163);

10. que a intenção dos julgadores de primeira instância seria a de *"criticar a gestão empresarial"*, o que não é permitido pela legislação;

11. que, quanto à indedutibilidade das despesas, se a Turma de julgamento assim se posicionou, não mais caberia avaliação quanto à prestabilidade dos documentos comprobatórios da operação, os quais seriam suficientes para que a Geofinance a acionasse judicialmente, caso não fosse efetuado o pagamento do valor acordado;

12. que não cabe à fiscalização julgar a forma pela qual a recorrente deve administrar os seus recursos financeiros, quando diz que trata-se de despesas operacionais e não de receitas financeiras de que trata o art. 242 do RIR/94, pois, se assim fosse, *"os sócios nunca mais realizariam operações financeiras"*

Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

arriscadas em nome próprio, e sim através da empresa...", transcrevendo ementa de acórdãos de decisão da Oitava Câmara deste Conselho de Contribuintes;

13. que a procedência desse tipo de investimento, para efeito da formação de capital de giro, se daria no caso de sua cotação sofrer aumentos que possibilitassem sua realização *"a qualquer tempo, fazendo caixa e tendo lucro..."*;

14. que também não seria procedente o argumento fiscal de que a operação financeira seria *"atípica, desnecessária e não usual na sua atividade"*, pois tratando-se de uma opção de investimento *"no mercado de renda variável no exterior, através de bônus da dívida pública brasileira, ela poderia ter adquirido ações de empresas brasileiras e, certamente, estaria sujeita aos mesmos riscos de perda nos seus investimentos"*, sendo pertinente esses riscos aos aplicadores na espécie, enfatizando que, se houvesse ganho, o fisco exigiria o pagamento do imposto de renda, ao passo que, ao glosar a despesa, estaria obstando a dedução da perda, significando dizer que o fisco seria *"sócio no risco 'positivo', sem querer repartir a perda"*;

15. faz paralelo em relação ao caso de empresa norte-americana que teve suas ações bruscamente desvalorizadas no mercado, em face de procedimentos fraudulentos, asseverando que se tais manobras contábeis não tivessem sido descobertas o valor das ações continuariam a subir, pretendo ganho que, no entendimento da Turma de julgamento, seria tributável, mas que, ocorrendo prejuízo pela desvalorização das ações, o mesmo não seria dedutível, constituindo-se esse posicionamento na aplicação de dois pesos e duas medidas, além de se estar querendo interferir no tipo de investimento que alguém deva fazer, implicando *"em julgar o próprio 'ato de investir ou não investir, como e onde investir'"*;

16. que, quando o legislador pretende impor limites a *"algum tipo de operação financeira ativa ou passiva"* ele o faz expressamente, conforme os casos que relaciona (fls. 169/170);

17. que, se fosse a intenção do legislador limitar essas perdas com investimentos em títulos no exterior, bastaria alterar a lei, providência que não seria factível politicamente, pois inviabilizaria investimentos de brasileiros na

Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

compra de títulos públicos ou privados estrangeiros, que passariam a recusar a compra de títulos brasileiros, como uma forma de retaliação;

18. que ganhos ou perdas, assim, seriam sempre tributáveis ou dedutíveis, conforme o caso;

19. que discorda da Turma de julgamento quando aduz serem indevidas as citações feitas na impugnação, as quais não teriam aplicabilidade ao caso sob análise, porquanto não teriam sido juntadas cópias de inteiro teor desses acórdãos, pois o órgão julgador poderia tê-los solicitado à requerente ou mesmo as conseguido no próprio Conselho de Contribuintes, para, então, proferir sua decisão. Sendo assim, faz juntada aos autos dos referidos arestos;

20. que os argumentos trazidos com base nos julgados constantes dos acórdãos acima citados não foram apreciados em primeira instância, os quais demonstram que o Conselho já decidira favoravelmente aos contribuintes em casos análogos, tendo sido essa a razão pela qual a Primeira Turma julgadora *“achou por bem se omitir”*;

21. que esses julgados se referem a operações igualmente realizadas com a empresa Geofinance, o que vem a demonstrar a sua regularidade e idoneidade das instituições financeiras, que são supervisionadas pelo Banco Central;

22. que, relativamente à exigência da CSLL, além das alegadas em relação ao IRPJ, transcreve ementas de decisões deste Conselho, em que foram providos recursos versando sobre a não incidência da CSLL sobre receitas não dedutíveis em relação ao IRPJ.

Para garantia de instância, o Recurso Voluntário foi instruído com o arrolamento de bens, nos termos do § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/62 – Processo Administrativo Fiscal – PAF, conforme Despacho da repartição preparadora, às fls. 275.



É o Relatório.



Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

VOTO

Conselheiro FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

Consta do "*Termo de Verificação*" de fls. 12/14, parte integrante do Auto de Infração, que, diante dos fatos narrados, concluíra-se "*pela indedutibilidade do valor tido como perda no investimento, impondo-se a glosa dessa despesa*".

Extrai-se da Peça Básica, na "*folha de continuação ao AUTO DE INFRAÇÃO*" (fls. 40), que o lançamento em causa originara-se de glosa de despesa, por falta de comprovação.

A infração foi capitulada no inciso I, do art. 195, e também nos artigos 197 - parágrafo único, 242, 243 e 247, todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94 – RIR/94.

Estariamos, portanto, diante de glosa de despesa que teria como supedâneo sua indedutibilidade, na descrição constante do "*Termo de Verificação*", enquanto que, na forma descrita na "*folha de continuação ao AUTO DE INFRAÇÃO*", o caso seria de glosa em virtude da falta de comprovação do referido dispêndio.

A recorrente assegura que o objeto principal da autuação diz respeito à dedutibilidade da perda que sofrera em consequência de operação financeira por ela realizada, cuja operação fora caracterizada pela autoridade fiscal como sendo de "*características atípicas à sua atividade e ao seu giro financeiro normal*"¹. Assevera que, sendo assim, não seria o caso de se falar na imprestabilidade dos documentos probantes da realização da referida operação financeira, pelo motivo de os contratos terem sido apresentados por cópia não autenticada, sem transcrição no registro público e em idioma estrangeiro, sem tradução para o idioma nacional, que deveria ter sido efetuado por tradutor público juramentado.

O supracitado artigo 195 – I do RIR/94 diz respeito à indedutibilidade de dispêndios, os quais deverão ser adicionados ao Lucro Líquido para efeito da determinação do Lucro Real, portanto tendo efeito apenas para o cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, não o tendo sobre a base de cálculo da

¹ Termo de Verificação – fls. 13 dos autos.

Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. O artigo 242 define as despesas em função da sua necessidade *à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*, enquanto que os artigos 243 e 247 tratam da sua dedutibilidade nos casos que menciona.

Vê-se, pois, que, se a documentação mostrar-se imprestável, a glosa deve ser feita sob o fundamento de que a despesa seria inexistente, sem levar em conta sua dedutibilidade, pois entendo como uma impropriedade falar-se em indedutibilidade de dispêndio não comprovado quanto à sua real existência. Neste caso, considerando a despesa como fictícia, por sua ocorrência não estar comprovada através de documentação hábil e idônea, a incidência da CSLL seria factível, pois o lucro líquido fora afetado.

Verifica-se, assim, que, se a infração for tipificada como despesa fictícia, não existente, em virtude de ter sido considerada imprestável a documentação comprobatória da sua realização, inclusive com implicações de ordem penal, podendo ensejar a exasperação da multa de ofício, a autuação não deve ser efetuada sob o fundamento de que a mesma seria indedutível, mas sim por não ter sido comprovada a sua real existência, porquanto amparada em documentação cuja imprestabilidade se evidenciara.

No caso em tela, o impasse seria o seguinte: se a infração devera-se à imprestabilidade da documentação comprobatória da operação financeira ensejadora da despesa glosada, o lançamento deveria ter sido efetuado sob o fundamento de que se tratava de despesa fictícia, inclusive com o agravamento da multa de ofício, se comprovada estivesse a intenção deliberada de praticar a ilicitude. De outra forma, se o fundamento fosse o de que a despesa seria indedutível, posicionamento que implicaria validação da referida prova documental, portanto excluindo-se qualquer reflexo sobre a base de cálculo da CSLL, estar-se-ia contrariando o lançamento, pois consta da Peça Básica (fls. 40) que a acusação diz respeito a “*DESPESAS NÃO COMPROVADAS*”, portanto com efeitos sobre a base de cálculo da CSLL.

Poder-se-ia sugerir a realização de diligência fiscal, na qual seriam efetuadas verificações relacionadas com a autenticidade e, se confirmada, a conseqüente validação dos documentos comprobatórios da realização da operação financeira em causa. Porém, o resultado dessa diligência poderia ter pouca ou

Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

nenhuma aplicabilidade para a solução da lide, ou seja: admitindo-se que a documentação fosse validada, e que a operação se realizara de conformidade com os parâmetros normativos e legais baixados para regular aquele tipo de operação, estaria atendida a premissa de que a despesa fora comprovada e que, por esse aspecto, não caberia a glosa empreendida. Neste caso, mesmo assim, de acordo com a decisão recorrida, a glosa deveria ser mantida, em face da sua pretensa indedutibilidade, apenas para efeito da apuração do Lucro Real.

De onde se infere que a questão fulcral residiria, primeiramente, na identificação da matéria tributável, em face da impropriedade que se evidencia no fato de se levantar dúvidas sobre a dedutibilidade de algo que se presume inexistente, constatação que afetaria o sustentáculo da autuação, se considerado que o ilícito estaria tipificado nos mencionados artigos 195 – I e 242 do RIR/94, base legal do lançamento de ofício. Em segundo lugar, se superada essa prejudicial, considerando-se a operação como verdadeira, colocar-se-ia em apreciação a dedutibilidade das perdas que teriam sido originadas do malfadado investimento em títulos de emissão do governo brasileiro, negociados no exterior.

Dessa forma, considerando-se superada a premissa citada em primeiro lugar, porque senão o lançamento já faleceria, por erro na tipificação do ilícito fiscal, com reflexos na identificação da matéria tributável a que se refere o artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, vejamos o que se pode falar sobre a dedutibilidade da perda ocorrida no investimento, e que foi objeto da glosa procedida pela fiscalização, a qual teria efeitos apenas sobre o cálculo da base tributável do IRPJ. Desta feita, a viabilidade da glosa somente poderia ser apreciada quanto à sua desnecessidade *“à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”*, nos termos do supracitado artigo 242 do RIR/94.

Nesse ponto, entendo de grande dificuldade a aplicação da subjetividade contida nesse dispositivo do RIR/94 ao caso concreto. É de se convir que a decisão sobre o tipo de operação que se deva realizar, visando a obtenção de lucros legítimos, acoplados à manutenção da saúde financeira da empresa, é uma questão essencialmente gerencial, *interna corporis*, e que, por ser gerencial, traz consigo um componente de risco que indubitavelmente deve ser levado em consideração. A decisão sobre o tipo de investimento a ser efetuado e o momento em que deve ser



Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

levado a cabo diz respeito ao investidor, descabendo a terceiros o direito de interferir ou fazer injunções a respeito da oportunidade ou viabilidade da operação.

Por esses motivos, oriento meu voto no sentido de se dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, decisão que deve ser estendida ao lançamento reflexivo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, em face da íntima relação de causa e efeito existente entre ambos os procedimentos.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 28 de janeiro de 2003.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ 

Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA

Na sessão de 28 de janeiro de 2003, desta egrégia Câmara, ocasião em que fora julgada a procedência do recurso voluntário acerca da infração denominada indedutibilidade de despesas ou custos, tive a oportunidade de acompanhar o voto do ilustre Conselheiro Dr. Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, notadamente pelo seu desfecho e não pela sua motivação – pelo seu fundamento - do qual, *data venia*, divergi de forma acentuada.

A seguir, trago à colagem o seu inteiro teor:

GLOSA DE CUSTOS, DESPESAS, E ENCARGOS ESCRITURADOS INDEDUTIBILIDADE X REDUÇÃO INDEVIDA DE LUCRO

IRPJ.GASTOS INDEDUTÍVEIS E NÃO-COMPROVADOS. DUALISMO TRIBUTÁRIO. NATUREZA DISTINTA. Não há como tipificar um gasto como indedutível sem que se materialize a sua efetiva contraprestação. A indedutibilidade, para se confirmar, exige que o bem ou o serviço tenha sido contraprestado, pois de outra forma não haveria como conceituá-lo como desnecessário, inusual ou anormal. Quando um gasto não corresponder a algo recebido, a hipótese tributária caracterizar-se-á como redução indevida do resultado do exercício, com possíveis reflexos no IR-Fonte. O gasto indedutível atinge o lucro líquido ajustado (o lucro real); o inexistente, o próprio resultado do exercício (o contábil). A não-distinção da natureza dos gastos e de suas especificidades implicará erro insanável na construção do ilícito.

IRPJ.DOCUMENTOS INÁBEIS E INDEDUTIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS CAUSAIS. Uma despesa ou custo indedutível se-lo-á não em função meramente do aspecto formal do documento, mas em razão da natureza do bem ou do serviço adquirido. A glosa dos dispêndios, por indedutíveis, só se arrimará nos documentos quando estes não expressarem - com minudência - os bens adquiridos ou os serviços contraprestados. Dessa forma a glosa deve se materializar pelo simples fato de que tais elementos incongruentes impedem a avaliação da necessidade, usualidade ou normalidade dos entes adquiridos ou contratados.

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

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 e a sua assunção não decorra de mera liberalidade; e sejam, os dedutíveis, indispensáveis em função da atividade – principal ou acessória - e possam, ainda que de forma lateral, fomentar a manutenção da fonte produtora. 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, inábeis ou idôneos, expressam, com minudência, os bens ou serviços adquiridos; se, frente a serviços técnicos, são aqueles documentos acompanhados de contratos e relatórios profissionais exaustivos e conclusivos, 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 ou usuais, guardam, por isso mesmo, correlação com a fonte produtora dos rendimentos;

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



Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

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 sobre a Renda.

Impugnada a operação por ofensa a um dos quatros 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 inábeis ou inidôneos, não há que se impugnar, num primeiro momento, 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 *ticketes* de caixa registradora, nota fiscal da série "D", contratos genéricos de prestação de serviços e,

Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

principalmente, sem que haja descrição razoável dos bens adquiridos, ou com descrição meramente abrangente – não-pontual 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 coligido da Lei n.º 9.430/96, a prova do pagamento da obrigação é despicenda. 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 na ótica do IRPJ. A indedutibilidade atinge tão-somente o lucro real – não o lucro líquido, que subsiste incólume.*

Infere-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, em 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 prestação de seus serviços (contrafação). Ou, numa outra hipótese materialmente

17

Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

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 na constatação de 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.

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

- a) - O aspecto formal do documentário é desprezível;
- b) - a necessidade, a usualidade e normalidade devem estar presentes, cumulativamente, nas operações;
- c) - os documentos fiscais devem explicitar, com clareza e extensão, os bens e serviços prestados;
- d) - os serviços profissionais (de advogados, economistas, de engenharia etc.) devem ser acompanhados de relatórios técnicos, com indicação da qualificação profissional dos envolvidos na prestação de serviços;
- e) - a exigência recairá tão-somente no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), não atingindo a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.), por falta de permissivo legal;
- f) - no regime de competência a prova do pagamento é desnecessária; e
- g) - a multa de ofício aplicável será sempre de 75% (setenta e cinco por cento).

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



Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

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 indenenes 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 essa 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 internação 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 não-só os objetivos tributários, como se transforma em robusto aspecto adicional para se aferir a autenticidade do evento.

Como já se expôs, se o documento for hábil, ou o conjunto de indícios for frágil, recairá sobre o Fisco o ônus de provar a aludida contraprestação impugnada; 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 causa. Infere-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 e escusa do lucro líquido do período.

Infirmada ou desnudada a operação, a exigência recairá não só sobre o tributo IRPJ subtraído, com arrimo no art. 24, §1º da Lei n.º 9.249/95, consubstanciado na IN/SRF n.º 11/96, art. 3.º, c/c o art. 63, como também sobre a Contribuição Social sobre o Lucro - ambos penalizáveis com multa majorada de 150% (cento e cinqüenta



Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

por cento). Nessa fase todos os documentos, bem assim as operações restarão caracterizados como inidôneos – materiais e ideológicos.

Uma segunda 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, custos ou encargos não-escriturados, passível de exigência do Imposto sobre a Renda com fulcro em omissão de receita (RIR/99, art. 281); se houver a prova do efetivo dispêndio, também com incidência da tributação na fonte, conforme art. 44 da Lei n.º 8.541/92 ou Pagamento a Beneficiário Não-Identificado.

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 obrigação reflexa (I.R.R.F.) ocorre na data do efetivo cumprimento ou da efetiva liquidação/desembolso da pseudo obrigação. A inexistência quanto às datas e valores disponíveis nos assentamentos contábeis da contribuinte terá o condão de macular, por inválido, o respectivo lançamento fiscal. Ademais, na outra ponta, 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 importantíssimo 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., com supedâneo no art. 44 da Lei n.º 8.541/92, até o ano-calendário de 1994; e a teor de Pagamentos a Beneficiários Não-Identificados, com reajustamento do respectivo rendimento, a partir do ano-calendário de 1995;

Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

- c) - a exigência recairá no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), atingindo, similarmemente, a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.); e
d) - a multa de ofício aplicável sempre será majorada, com alíquota de 150%.

A tabela a seguir pretende demonstrar as sendas legais e jurisprudenciais reitoras a que se deve percorrer ou perseguir, não só em benefício da melhor e clara tipificação da matéria alçada, como também dos exatos momento e quantificação do valor exigível.

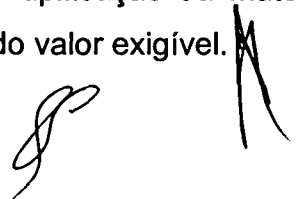
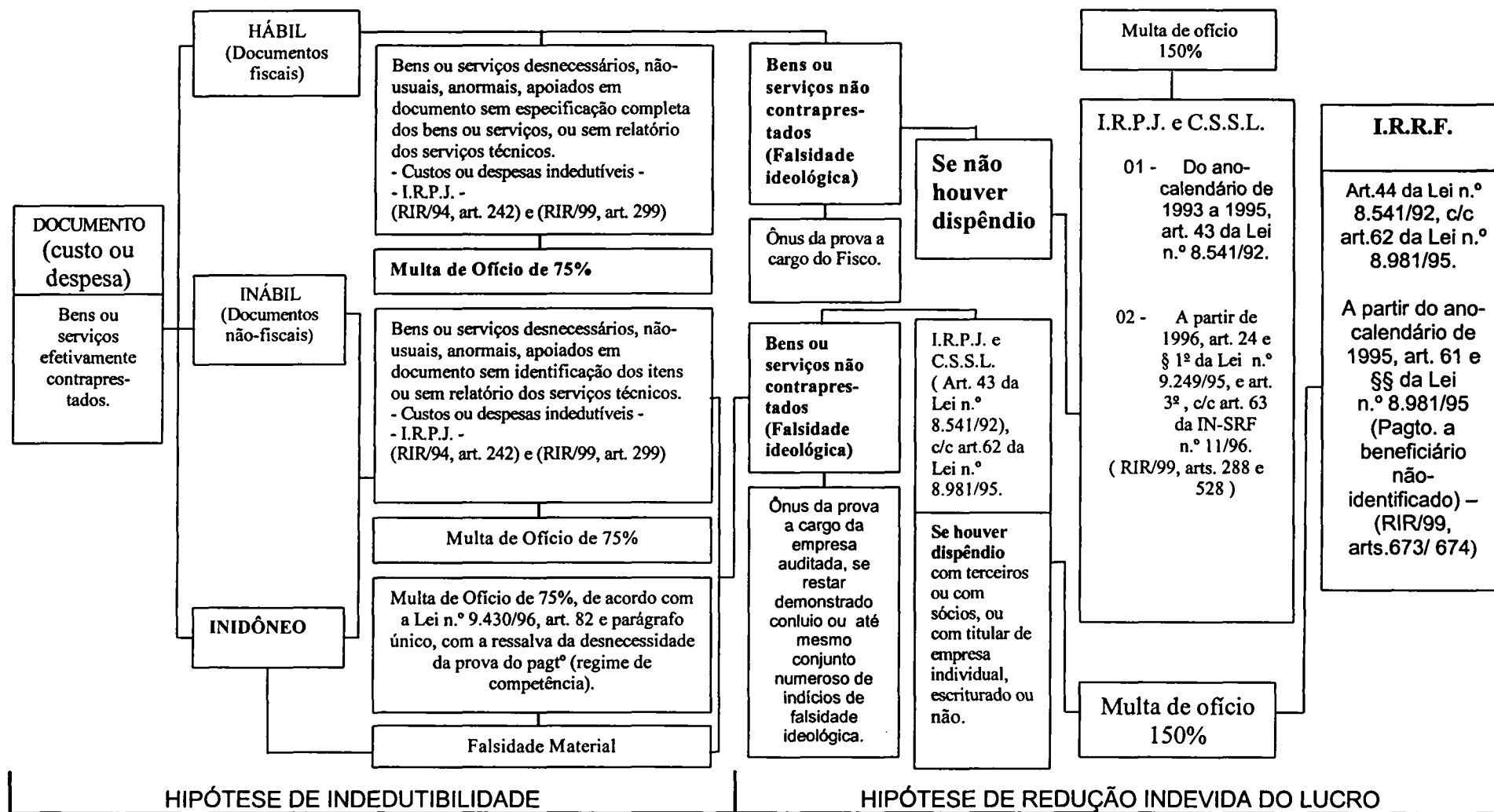


DIAGRAMA DEMONSTRATIVO DE EXIGÊNCIA FISCAL EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO – NEICYR DE ALMEIDA – 3.ª Câmara – 1.º CC



Processo nº : 13808.004343/00-19
Acórdão nº : 107-06.934

É como decido.

Sala das Sessões-DF, em 28 de janeiro de 2003.



NEICYR DE ALMEIDA