



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13808.004389/2001-16
Recurso nº 153.341 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-001.279 – 1ª Turma
Sessão de 24 de janeiro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrentes SODEXO PASS DO BRASIL SERVIÇOS E COMÉRCIO LTDA (SUC. DE CARDÁPIO S/C LTDA) e FAZENDA NACIONAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. CUSTOS NÃO COMPROVADOS. ALUGUÉIS DE IMÓVEIS. NÃO OCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 219 DO RIR/1994.

A mera inexatidão de escrituração de despesa quanto ao respectivo período-base, sobretudo quando a existência da referida despesa é inquestionável, não pode gerar, por si só, o lançamento tributário. Para tal, faz-se imprescindível aferir, em cada caso concreto, se do fato decorreu, efetivamente, algum prejuízo ao Fisco, isto é, quando: a) implicar a postergação do pagamento do imposto para período-base posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Prejuízo que deve ser demonstrado, não pelo contribuinte, mas sim pelo próprio Fisco, pois que, do contrário, não há razão para a autuação, pois que infundado seria o lançamento.

No caso, não há dúvida de que as despesas realmente ocorreram, e que foram lançadas posteriormente. No entanto, nada há, nos autos, que identifique qualquer prejuízo que de tal fato possa ter sofrido o Fisco. Recurso especial a que se nega provimento.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA. ELEMENTOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE, NÃO AFASTADOS PELA FISCALIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL QUE CAI POR TERRA.

Questão eminentemente probatória. Presunção legal, no que tange ao passivo fictício, que, por ser relativa, admite prova em contrário. Se o contribuinte a ela contrapõe-se, respaldado por elementos probatórios que atestem suas alegações, a presunção legal cai por terra. E, neste passo, resta ao fisco provar que, em verdade, a presunção é que deve prevalecer.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS POR OPERAÇÃO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA.

Não há divergência jurisprudencial quando, no acórdão paradigma, não se aborda a questão objeto do recurso especial do contribuinte. Acórdão paradigma no qual se enfrenta a glosa de perdas ocorridas no bojo de um contrato de *leasing*.

No caso dos autos, o contribuinte pretende que seja tomado como operação, para efeito de aplicação do artigo 9º da Lei nº 9.430/96, não o contrato como um todo, em seu caráter global, mas sim cada crédito, cada pedido, efetivamente efetuado. No acórdão paradigma, as perdas discutidas refere-se àquelas ocorridas dentro de um contrato de *leasing*, cujas prestações o compõem como um todo.

DEDUTIBILIDADE DOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS ARRENDADOS. EXPRESSA PREVISÃO LEGAL.

Bens arrendados (automóveis) que, conforme o contrato de arrendamento, são utilizados na perpetração do objeto social do contribuinte. Para a apuração do lucro real, o artigo 13, incisos II e III, da Lei nº 9.249/95, excepcionalmente possibilitam a dedução das despesas com depreciação do arrendamento mercantil, por parte do arrendatário.

Sendo utilizado o bem pela pessoa arrendatária na consecução da sua finalidade, é de se ter que é possível a dedução com as despesas de depreciação daquele bem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos **FISCAIS**, em relação ao recurso especial da Fazenda Nacional, por maioria de votos, negar provimento, no que se refere aos aluguéis de imóveis. Vencido, no ponto, o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior; por unanimidade de votos, negou-se provimento, em relação ao passivo fictício. Quanto ao recurso especial do contribuinte, acordam os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conhecê-lo apenas em relação às perdas de crédito e dedutibilidade. No mérito, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo

Presidente

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, José Ricardo da Silva, João Carlos de Lima Júnior, Alberto Pinto Souza Júnior, Valmar Fonsêca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri e Claudemir Rodrigues Malaquias.

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pelo contribuinte.

Lavrou-se o auto de infração contra o contribuinte, em relação ao IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS, Cofins), apurando-se a ocorrência de omissão de receitas- passivo fictício, custos ou despesas não comprovadas (glosa de custos), depreciação de bens do ativo imobilizado (bens não depreciáveis em função de sua natureza), despesas indedutíveis, glosas de despesas financeiras e falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Termo de Verificação Fiscal presente às fls. 314/348.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 350/389 dos autos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 549/575) julgou procedente o lançamento, conforme a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica- IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999

Ementa: PASSIVO FICTÍCIO- Constitui presunção de omissão de receitas a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou incomprovadas. Insuficientes para descaracterizar a presunção fiscal a alegação de ter havido erro na contabilização dos pagamentos das obrigações sem a (sic) devidas provas.

GLOSA DE DESPESAS

Não há como esta instância reconhecer despesas que deveriam ter sido registradas em outro ano calendário ou que não tenham previsão na legislação.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

O decidido em relação ao lançamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, em consequência da relação de causa e efeito existente entre as matérias litigadas, aplica-se, por inteiro, ao procedimento que lhe seja decorrente.

Lançamento Procedente.”

O contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 621/675.

A antiga Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no mérito, deu provimento parcial ao recurso “*para excluir da tributação as verbas correspondentes aos itens ‘custos não comprovados- alugueis de imóveis’, vencido neste item o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (relator) e, ‘passivo fictício’, vencido neste item o Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento que negou provimento, sendo que os demais Conselheiros acompanharam o relator pelas conclusões vencidos mais os Conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho, Paulo Jacinto do Nascimento e Cândido Rodrigues Neuber na parte em que proviam o item “glosa de despesas indevidas - perdas em operações de créditos” e adequar as exigências reflexas de contribuições ao PIS, COFINS e CSLL ao decidido em relação ao IRPJ, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado (...)”*. Eis a ementa do julgado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

NULIDADE - Não há que se falar em nulidade da decisão a quo que, mesmo pronunciando de forma sintética, apreciou todos os itens da impugnação.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL.

INADEQUAÇÃO - A aplicação da presunção legal não é cabível quando a situação de fato difere da generalidade dos casos cujo resultado permitiu a hipótese legal.

CUSTOS. DEDUÇÃO. Comprovada pelo contribuinte a efetiva ocorrência dos custos e não tendo a fiscalização demonstrado que o autuado, em face da postergação da dedução destes obteve vantagem em razão de no período de competência da despesa ter apresentado prejuízo, não há como glosar a dedutibilidade.

Recurso voluntário provido em parte.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS DEDUTIBILIDADE - A avaliação do crédito quanto à possibilidade de recebimento vincula-se diretamente à solvência do devedor. Diversos créditos relativos a um contrato referente ao mesmo devedor, vencidos há mais de um ano, devem ser

avaliados pelo total da dívida, como se constituíssem uma só operação.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. ENCARGOS. DEPRECIAÇÃO. DEDUTIBILIDADE- Nos termos do artigo 12 da Lei nº 6.099/74, as cotas de depreciação do preço de aquisição do bem arrendado são admitidas como custos das pessoas jurídicas arrendadoras, não havendo previsão para que essa dedução por parte da arrendatária.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-Calendário: 1998

Ementa: CSLL, PIS e COFINS. LANÇAMENTO DECORRENTE- Tratando-se de lançamentos decorrentes dos mesmo fatos, que geraram a exigência do IRPJ, aplicam-se àqueles os efeitos do julgamento deste.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial por maioria (fls. 821/833).

Sob o item de número I- “**Dos custos não comprovados –Aluguéis de imóveis**”, a recorrente alegou que os fundamentos do voto vencedor para aquiescer com a dedução das despesas em questão viola o artigo 219 do RIR/94, “*que permite o lançamento fundado na inexatidão do período quando resultar da dedução indevida do lucro real em qualquer período-base*”. Segundo a recorrente:

“Com a devida vênia, o acórdão recorrido deixou de explicar o afastamento da aplicação desse artigo do Regulamento do Imposto de Renda 1994, que prevê a possibilidade de constituição do crédito tributário quando o contribuinte tentar deduzir despesas com inexatidão quanto ao período-base de escrituração. No caso concreto, o contribuinte deixou de escriturar despesas de aluguéis do ano de 1997 no ano de 1998, em flagrante contradição ao disposto no RIR 94.”

Ressaltou que, conforme a jurisprudência administrativa, cuidando-se de despesas com aluguel, a sua comprovação deve ocorrer por meio da juntada do contrato de aluguel, recibos e outras provas, o que não se encontra nos autos.

Quanto ao item “**II- DO PASSIVO FICTÍCIO**”, argumentou que o acórdão combatido incorreu em ofensa à prova dos autos. Segundo a recorrente, reconheceu-se, no próprio acórdão recorrido, a existência de incongruência nos registros contábeis, atribuindo-se, no entanto, ao Fisco, o ônus probatório relativo à comprovação do passivo fictício. Alegou, a recorrente, que:

“Isso configura inversão do ônus da prova, pois tal exigência probatória não foi expressamente determinada em lei! Convém transcrever as normas que equiparam à omissão de receita a constatação de passivo fictício na contabilidade da contribuinte (...)

Conforme se deduz da legislação vigente, não há nenhuma “essencialidade” de o fisco ter que provar que “apurar o

percentual de deságio praticado e aplicá-lo sobre o passivo não comprovado", a fim de suprir falhas na contabilidade da empresa. Ao contrário, é dever das sociedades manter escrituração contábil organizada, não sendo possível transferir esse ônus à fiscalização (...)

Com mais essa transcrição fica inteiramente claro que a contribuinte não logrou produzir provas consistentes em defesa de sua contabilidade mal registrada. Em vez de acolher a evidência das provas, com a devida vênia, o nobre relator 'criou' uma exigência desconhecida na produção do lançamento, além das previstas no artigo 142 do CTN.

Existem vários dispositivos legais e regulamentos dispondo sobre o modo de constituição do crédito tributário pelo lançamento, entretanto, nenhum deles afirma que é "dever" da fiscalização suprir a falta de registros contábeis do contribuinte através da verificação do percentual do deságio. Trata-se de exigência irrazoável, que resulta do entendimento íntimo do julgador e não da lei.

A propósito dessa evidência, importa ressaltar que se trata de uma presunção legal em favor da fiscalização, vigente das provas dos autos. Ao contribuinte, porém, ressalvado está seu direito de provar a improcedência dessa presunção com a apresentação de provas idôneas. Cabe a ele contestar essa presunção iuris tantum produzindo provas consistentes e acostando-as nos autos em momento oportuno. O Fisco não deve ser incumbido de um ônus relativo ao contribuinte.

Exigir da fiscalização "apurar o percentual de deságio praticado e aplicá-lo sobre o passivo não comprovado" é, com a devida vênia, descabida e contrária presunção legal (...)."

Desta forma, postulou pela reforma do acórdão recorrido.

O contribuinte apresentou suas contrarrazões às fls. 843/858 dos autos.

O contribuinte também interpôs recurso especial, com fundamento em divergência jurisprudencial. (fls. 894/911).

Primeiramente, suscitou divergência jurisprudencial quanto à **“possibilidade de deduzir perdas no recebimento de créditos por operação”**.

Insurgiu-se contra o entendimento fixado no acórdão recorrido, no sentido de que os créditos concernentes a contratos relativos a um mesmo devedor, devem ser analisados pelo total da dívida, como se referissem apenas a uma operação. Segundo a recorrente:

“15. As decisões das C. 7a e 8a Câmaras são perfeitamente aplicáveis à RECORRENTE, visto que o v. acórdão recorrido afastou o art. 9º, II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, que trata de créditos até o limite de R\$ 30.000,00, por entender não ser possível avaliar cada transação isoladamente, mas sim, de acordo com o valor total da dívida de cada devedor.

16. Ora, as decisões paradigmas são categóricas ao se posicionarem no sentido de que somente as perdas no recebimento de créditos superiores a R\$ 30.000,00, **por operação**, exigem procedimentos judiciais para que sejam dedutíveis como despesas.

17. Em outras palavras, entende o v. acórdão recorrido que as transações efetuadas devem ser consideradas pelo valor da dívida total, de acordo com a relação cliente X fornecedor e, não, por cada operação, como defendido pela RECORRENTE e reconhecido pelos v. acórdãos paradigmas ora apresentados.”

Sustentou, portanto, que as transações devem ser analisadas por operação, e não de forma global, como feito no acórdão recorrido. Suscitou, neste sentido, a Instrução Normativa RFB nº 93/97, artigo 24. Esclareceu que, ao analisar as operações de forma individualizada, considerou-se o termo “operação” como sendo cada um dos pedidos recebidos e faturados junto às empresas clientes, de fornecimentos de vales refeição e/ou alimentação.

Conforme a recorrente, acórdão recorrido:

“25. De fato, ao invés de considerar o termo ‘operação’ como sendo o recebimento do pedido e a conseqüente emissão de faturas isoladas, o v. acórdão recorrido o classificou como se fosse a soma de todos os pedidos e faturas emitidas em face de um único contrato anual!

26. Ora, como fartamente demonstrado pela RECORRENTE em suas defesas, o termo operação deve ser compreendido como uma transação ou um negócio, independentemente de existir um único contrato, ao contrário do v. acórdão recorrido, demonstrando, assim, a patente divergência com os venerandos acórdãos paradigmas.

27. A C. 7ª Câmara, do E. 1º CC, é expressa ao consignar que a perda deve ser sempre individualizada para cada operação, entendida como as atividades das pessoas jurídicas, ao passo que o venerando acórdão entende que deve ser considerado o valor total da dívida, ainda que diversas transações tenham ocorrido”.

Por outro lado, discorreu sobre a “**dedutibilidade dos encargos de depreciação**”.

Segundo a recorrente, “além da Lei nº 6.099/74, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, o art. 13, inciso II e III, da Lei nº 9.249/95, autoriza os contribuintes arrendatários, deduzirem despesas de depreciação de bens arrendados”. Citou decisão em tal sentido da antiga 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Alegou que se restar comprovado o emprego do bem arrendado na atividade da pessoa jurídica, o valor das contraprestações e correspondentes encargos de depreciação devem ser admitidos como custos ou despesas operacionais. Argumentou, ainda, que, como arrendatária, pode deduzir despesas de depreciação de bens arrendados. Neste sentido, citou informação constante do sítio da Receita Federal, no item “perguntas e respostas”.

Desta forma, postulou pelo cancelamento da exigência feita a título de IRPJ/CSLL, multa, juros e demais encargos.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões às fls. 971/100 dos autos.

Alegou, primeiramente, que:

“8. Segundo a interpretação do Contribuinte, ao usar a expressão "por operação", a Lei estaria autorizando a dedução das perdas em cada operação individualmente considerada, ainda ue realizadas sob a égide de um mesmo contrato.

*9. Ora, tal tese não pode lograr êxito. A expressão "por operação" diz respeito às negociações firmadas entre o Contribuinte e aqueles com quem esse negocia, e tais negociações são formalizadas por meio de um contrato. Ainda que tal contrato seja executado por sucessivas prestações, o fato é que cada prestação dessa não caracterizará uma operação. **O contrato é a operação.**”*

Quanto à depreciação de bens arrendados, a recorrente alegou a norma é expressa e clara no sentido de que *“a depreciação de bens arrendados é admitida como custo da pessoa jurídica arrendadora”*.

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

Analiso, inicialmente, o recurso especial da Fazenda Nacional.

O recurso é tempestivo.

A Fazenda fundamentou o seu recurso, primeiramente, em violação ao artigo 219 do RIR/94, relativamente ao item **“Dos custos não comprovados –Aluguéis de imóveis”**. Desta forma, neste ponto o recurso da Fazenda preenche todos os seus requisitos.

Quanto ao segundo item suscitado, referente ao **“passivo fictício”**, a Fazenda fundamentou-se em violação à prova dos autos, de modo que também aqui se tem por preenchido os requisitos necessários para a admissibilidade do recurso especial da Fazenda.

Passo à análise do mérito do recurso.

Quanto aos custos não comprovados, relativos a aluguéis de imóveis, verifica-se que, em verdade, não houve violação ao artigo 219 do RIR/94. Este dispositivo dispõe no seguinte sentido:

Art. 219. A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período-base posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 193 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 193 não exclui a cobrança de correção monetária, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decretos-lei nºs 1.598/77, art. 6º, § 7º, e 1.967/82, art. 16).

O dispositivo em questão, como toda norma, demanda interpretação, com vistas à sua aplicação. Aplicação da norma ao caso concreto e interpretação andam juntas, não podendo jamais desconsiderar as circunstâncias do caso concreto. É dizer, a norma, quando aplicada ao caso concreto, constrói-se intrinsecamente ligada ao fato que deve regular.

Pois bem. O artigo 219 estabelece, em seu caráter abstrato, que a inexatidão quanto ao período-base de escrituração de custo ou dedução somente pode ensejar o lançamento tributário se importar postergação do pagamento do imposto para período-base posterior ao em que seria devido, ou redução indevida do lucro em qualquer período-base.

No caso em tela, tem-se que, nos termos do documento de fls. 318 e seguintes, a fiscalização recaiu sobre o lançamento, pelo contribuinte, como custo, de valores referentes a aluguéis de imóveis. O contribuinte foi intimado a apresentar os contratos de locação, tendo em vista, especificamente a disparidade de valores constantes no mês de maio (1998), e a comprovar, por meio de documentação hábil, o aluguel de um imóvel (“Aluguel Matriz conf. Dem.”), pois que, no mesmo mês, já haviam sido lançadas como despesas de aluguel os valores relativos ao aluguel da matriz.

Cito o voto vencedor do acórdão recorrido, em que se discorreu no seguinte sentido:

“Cinge-se o voto vencedor à matéria relativa ao item 02 do auto de infração de IRPJ e ao item 01 do auto de infração de CSLL,

qual seja: "custos ou despesas não comprovados — glosa de custos", no montante equivalente a R\$ 45.469,89.

Nessa parte, restringe-se a acusação fiscal (fls. 318) ao fato de que tais custos não teriam sido demonstrados pela Recorrente no curso do procedimento de fiscalização, pelo que estaria plenamente justificada a glosa respectiva na apuração do lucro tributável.

Em sede de impugnação, contudo, a Recorrente demonstra que tais custos efetivamente decorreram de despesas de alugueis por ela mantidas em alguns meses dos anos-calendário de 1997 e de 1998, mas contabilizadas apenas no mês de maio de 1998 (fls. 472).

Particularmente no mês de maio de 1998, o registro contábil de R\$ 111.096,01 decorre do pagamento de aluguel de imóvel do próprio mês (R\$ 46.698,00), acrescido do pagamento do reajuste por ela devido nos meses de fevereiro de 1997 a abril de 1998 (fls. 480).

No entender particular desse Relator, tal argumento, por si só, seria suficiente para superar a acusação fiscal nos termos em que foi formulada e tornar insubsistente o lançamento nessa parte.

Assim não entendeu a Delegacia de Julgamento a quo. Sem enfrentar diretamente o cerne da acusação fiscal (comprovação do custo) e da defesa apresentada pela Recorrente, o órgão julgador de primeira instância entendeu que não seria possível reconhecer despesa que deveria ter sido registrada em ano-calendário anterior, ante os expressos termos 219 do RIR/94.

Passou-se a discutir em sede recursal, portanto, a possibilidade de a Recorrente reconhecer - no ano-calendário de 1998 — despesas com aluguel que deveriam ter sido registradas (em parte) no ano-calendário de 1997 pela aplicação do regime de competência.

Nessa discussão também assiste razão à Recorrente. Fato incontroverso nos autos que a Recorrente não reconheceu integralmente as despesas de aluguel no ano-calendário de 1997, tendo reconhecido parte dela (correspondente aos reajustes do valor locatício dos meses de fevereiro a dezembro de 1997) apenas no mês de maio de 1998. Assim, a Recorrente reconheceu urna despesa em momento posterior ao que realmente poderia ter apropriado.

Independentemente de serem relativas a tributo de período anterior, as despesas podem ser computadas na apuração do lucro líquido de período posterior a critério do contribuinte. Entretanto, deve ser averiguado se houve, com a postergação da despesa ou perda, prejuízo ao fisco; ou seja, se, no período de competência da despesa, o contribuinte apreseprejuízo, ou se houve majoração da alíquota no período em que foi aproveitada

a perda, e com a postergação obteve vantagem ao aproveitá-la em período com resultado positivo.

Não é legítimo atribuir ao contribuinte o ônus da prova desse fato, mormente se considerada a assertiva de que a fiscalização não trouxe aos autos sequer a alegação de que a postergação de despesa teria trazido alguma vantagem indevida ao contribuinte. Não há menção pela fiscalização sobre a existência de prejuízo fiscal pela Recorrente em anos-calendário anteriores ou de qualquer outra circunstância que vedaria a postergação da despesa pela Recorrente. É de se presumir, portanto, que a postergação da despesa não produziu qualquer prejuízo ao Fisco."

Sobre o tema, o contribuinte explicou que o valor que a autoridade fiscal julgou não comprovado, valor este lançado no mês de maio de 1998, refere-se à correção do valor dos aluguéis, que, por equívoco, não estava sendo devidamente paga, e tampouco registrada nos meses em que tal correção era efetivamente devida. Assim, o contribuinte pagou todo o valor que era devido (num total de R\$ 64.398,01), relativamente à correção prevista no contrato de aluguel, no mês de maio de 1998. Daí a disparidade de valor em relação aos demais meses.

Desta forma, a postergação que se verificou não foi de pagamento do imposto, mas sim de dedução de despesa.

O artigo 219 do RIR/94 foi trazido à tona no julgamento proferido pela DRJ, quando, mesmo reconhecendo a realidade das despesas em questão, manteve a glosa tendo em vista que o seu registro contábil deu-se em 1998, sendo que correspondia a outro ano-calendário.

Todavia, ignorou, o órgão julgador de primeira instância, todo o teor ou mesmo a razão do dispositivo normativo em questão.

Com efeito, o artigo 219 do RIR/94 elenca hipóteses que condicionam o lançamento tributário, no caso de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de despesa, ao conseqüente prejuízo ao Fisco, advindo de tal fato.

Realmente, a mera inexatidão de escrituração de despesa quanto ao respectivo período-base, como se deu na presente hipótese, sobretudo quando a existência de tais despesas é inquestionável, não pode gerar, por si só, o lançamento tributário. Para tal, faz-se imprescindível aferir, em cada caso concreto, se do fato decorreu, efetivamente, algum prejuízo ao Fisco.

O dispositivo normativo em comento, neste sentido, elegeu, expressamente, hipóteses em que a inexatidão da escrituração pode caracterizar dano ao Fisco: a) quando implicar a postergação do pagamento do imposto para período-base posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Desta forma, resta inequívoco que a aplicação do artigo 219 do RIR/94 deve dar-se sob esta condição: a de que, concretamente, houve lesão ao Fisco. E tal lesão, ressalte-se, deve ser demonstrada, não pelo contribuinte, mas sim pelo próprio Fisco, pois que, do contrário, não há razão para a autuação. Ora caso contrário, a autuação ocorreria para o

contribuinte demonstrar ser ela infundada, quando, como se sabe, o Fisco é que deve demonstrar, de plano, ser fundado o lançamento.

Neste sentido, não há dúvida de que as despesas realmente ocorreram, e que foram lançadas posteriormente. No entanto, nada há, nos autos, que identifique qualquer prejuízo que de tal fato possa ter sofrido o Fisco. Aliás, no auto de infração nada se diz a respeito.

Indaga-se, desta forma: qual a violação ao artigo 219 do RIR/94? Nenhum, pois que, ante o caso concreto, o dispositivo não se encontra aplicável, uma vez que ausente mesmo a razão que lhe é subjacente, qual seja a de proteger o Fisco de eventuais prejuízos advindos de lançamentos contábeis inexatos.

Julgo, portanto, improcedente o recurso especial da Fazenda neste primeiro item.

Passo à análise, agora, do segundo item do recurso especial da Fazenda Nacional, relativo ao “**Passivo Fictício**”.

A recorrente suscitou contrariedade, da decisão recorrida, à evidência da prova dos autos.

O passivo fictício, como se sabe, consubstancia uma presunção legal de omissão de receita, caracterizada em face da ocorrência de certas circunstâncias, conforme previsto no artigo 228, do RIR/94:

Art. 228. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção

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

a) a falta de registro na escrituração comercial de aquisições de bens ou direitos, ou da utilização de serviços prestados por terceiros, já quitados;

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

No caso, o contribuinte expôs, em suma, que, tendo em vista a ausência de tecnologia de controle, especificamente no ano-calendário de 1998, ocorreu a redução indevida do passivo contabilizado pela Cardápio S.C. Isto acabou por gerar saldos devedores, o que foi anulado pela recuperação de valores dos sócios antigos, em razão de assunção de dívidas.

Com efeito, o contribuinte asseverou, em suas contrarrazões, que:

“39. Assim, se os antigos sócios da RECORRIDA ficaram responsáveis pela insuficiência de passivo no montante de R\$ 10.567.551,91 e, por conseguinte, efetuaram o pagamento de tal valor através de Notas Promissórias, não há que se falar em passivo fictício, como bem destacado no v. acórdão recorrido, que o considerou, inclusive, como passivo inexistente.”

A questão, destarte, é eminentemente probatória. É verdade que se tem uma presunção legal, no que tange ao passivo fictício. No entanto, como tal, tem-se que a presunção legal é relativa, isto é, admite prova em contrário, de sorte que, se o contribuinte a ela contrapõe-se, respaldado por elementos probatórios que atestem suas alegações, a presunção legal cai por terra. E, neste passo, resta ao fisco provar que, em verdade, a presunção é que deve prevalecer.

Ressalte-se, nesta esteira, que a Fazenda Nacional, não obstante fundamentar o seu recurso na contrariedade à prova dos autos, não se dedicou a discorrer sobre as provas que efetivamente restaram violadas.

Não se nega, nos autos, que efetivamente houve algumas incongruências na contabilidade do contribuinte. Eis o quanto detalhadamente abordado no acórdão recorrido:

“Lembrando que a baixa do vale ocorre mediante lançamento a débito no passivo, o mencionado descontrolado foi objeto de auditoria externa que apurou um valor excessivo a débito no passivo no montante de R\$ 10.567.551,91. Para cobrir esse “rombo”, a interessada efetuou um lançamento desse mesmo valor na conta de passivo utilizando crédito junto a antigos sócios da empresa. No entender da Fiscalização esse lançamento não foi devidamente comprovado, gerando a presunção de ocorrência de passivo fictício, com a devida autuação.

Para resumir uma intrincada engenharia financeira, por disposições contratuais no instrumento de alienação de participação societária (fls. 125/146), os antigos sócios foram responsabilizados junto à recorrente pela diferença supra mencionada. Além disso, também possuíam dívida referente a contratos de mútuos.

Por outro lado, através de dois contratos sendo um de compra e venda de ações (fls. 176/186) e o outro de acordo decorrente de cisão parcial e instrumento particular de reconhecimento de obrigações e assunção de dívida (fls. 187/202), esses antigos sócios tornaram-se credores da controladora da recorrente, crédito esse referendado por diversas notas promissórias.

Em conclusão ao articulado planejamento financeiro, cada um dos antigos sócios entregou à recorrente em cessão de direitos uma das notas promissórias com vistas à quitação da respectiva parcela da dívida originada do relatório de auditoria. Essa nota promissória também serviu para o pagamento do saldo dos contratos de mútuo que os antigos sócios, como mutuantes, possuíam com a recorrente.

Essa última operação foi aquela que cobriu a diferença apurada pela auditoria externa. A interessada lançou no Ativo em conta específica para cada um dos antigos sócios a parcela do valor da notas promissórias em quitação à àquela diferença e aos contratos de mútuo (fl. 465). Em contrapartida, lançou no passivo o valor total da diferença apurada (R\$ 10.567.551,91) sob a rubrica “transferência de numerário”.

Antes de analisar a correção desse registro sob as normas contábeis, registre-se que não vislumbrei nos autos comprovação do valor de R\$ 1.286.951,39 referente a "débito assumido por Sodexo Pass International, não contido na NP" registrado em nome de Ronaldo Teila de Queiróz.

Em relação à contabilização da operação o que se tem em resumo é: a interessada entendeu que a diferença apurada pela auditoria externa seria responsabilidade dos antigos sócios que pagaram a dívida através de cessão de créditos representada por endosso em notas promissórias de responsabilidade da empresa controladora da interessada. Assim, esta última passaria a ter um crédito perante a controladora.

Não vislumbro dos fatos narrados justificativa para o lançamento no Passivo. A interessada dispunha de um direito perante os antigos sócios (Ativo) que foi quitado através de cessão de crédito mediante endosso em notas promissórias emitidas pela controladora. Assim, a interessada passou a ter um direito perante a controladora (Ativo). Trata-se de um fato contábil meramente permutativo (Ativo x Ativo), sem implicação no Patrimônio. No afã de recompor o 'Passivo, maculado como resultado de seu descontrole, a reclamante elaborou um planejamento' financeiro cujo efeito não se coaduna com o esperado."

Diante de toda essas circunstâncias, deveria o Fisco ter analisado a fundo todas as particularidades do caso, e não restringir-se à aplicação pura e simples da presunção legal.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tendo em vista a ausência de produção de qualquer elemento que afastasse as alegações do contribuinte.

Analiso, agora, o recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte.

O recurso é tempestivo.

Primeiramente, foi suscitada divergência sobre a **“possibilidade de deduzir perdas no recebimento de créditos por operação”**.

O acórdão recorrido, no item, julgou no seguinte sentido:

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS DEDUTIBILIDADE - A avaliação do crédito quanto à possibilidade de recebimento vincula-se diretamente à solvência do devedor. Diversos créditos relativos a um contrato referente ao mesmo devedor, vencidos há mais de um ano, devem ser avaliados pelo total da dívida, como se constituíssem uma só operação.

Entendeu-se, no acórdão recorrido, que:

“Penso de forma diversa. A questão das possíveis perdas deve ser avaliada sob o prisma da solvência do devedor e essa circunstância só pode ser aferida pelo total da dívida perante o credor. Num exemplo simplório, se um devedor dispõe de R\$ 1,00 para pagar dívidas contratuais e existem dez transações de R\$ 1,00 vencidas há mais de um ano referentes a um contrato, no entendimento da interessada cada uma dessas dívidas deve ser vista como uma obrigação isolada e, assim, o credor não deveria se preocupar com a solvência do devedor?”

Não há como aceitar essa tese. A relação cliente x fornecedor deve ser analisada sob o aspecto global, incluindo o valor da dívida. Se o devedor possui uma dívida superior a R\$ 30.000,00 vencida há mais de um ano, o tratamento a ela dispensado deve ter como referência o valor total, não importa se envolvendo diversas transações. Até porque, estas são de mesma natureza e relativas ao mesmo contrato, sendo passíveis de execução em sua totalidade.”

Deu-se seguimento ao recurso, reconhecendo-se a divergência em relação ao acórdão nº 107-08.030, que tem a seguinte ementa:

IRPJ/CSLL - OPERAÇÕES DE LEASING - PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS - No regime da Lei nº 9.430/96, os créditos que podem ser objeto de perda são aqueles que tenham substrato econômico e não meramente contratual, ou seja aqueles formados por vendas, lucro, ou simplesmente comprados de terceiros. A perda há de ser sempre patrimonial e individualizada para o crédito decorrente de cada operação compreendida nas atividades das pessoas jurídicas.

No caso do julgado paradigma, tratando-se de contrato de leasing, tem-se que *“o trabalho fiscal resumiu-se na glosa das perdas, por não atendimento, segundo o auditor, a um pressuposto básico, qual seja, não foi provada a existência das perdas efetivas nos contratos de arrendamento mercantil (leasing). Por isso nem foram examinados os demais requisitos dos parágrafos do art. 9º da Lei nº 9.430/96”*.

No acórdão, versando exclusivamente sobre o contrato de leasing, expôs-se pode haver duas espécies de perda:

“a) uma decorrente da expectativa de crédito que representam os contatos (sic) de leasing;

b) outra decorrente da perda patrimonial em função da não devolução ou das condições em que for recuperado o bem e sua posterior alienação a terceiros levando-se em conta o valor residual garantido já ingressado (conta passivo) e o seu valor presente (conta ativa)”.

Prosseguindo:

“No tocante à perda “a”, é certo que a Lei nº 9.430/96 não contemplou disciplina em apartado para as empresas de leasing. Estas, embora tenham suas peculiaridades contábeis, hão de se ajustar às regras gerais postas.

Uma coisa para mim é certa, a Lei nº 9.430 não pode ser aplicada a créditos oriundos de contratos que não implicarem em transmissão de propriedade mas tão somente de posse por tempo determinado, na parte em que o lapso temporal ainda não se completou.

Isso só seria possível, nos casos em que, unificado o crédito pelo vencimento antecipado das parcelas restantes, se levasse a conta de resultado o valor correspondente. Em outras palavras, ainda que se admita que no contrato de leasing uma contraprestação não paga, gere crédito de todas as parcelas, este crédito deve transitar pelo lucro para possibilitar a marcação de perda efetiva ou presumida”.

Não se tem por caracterizada a divergência jurisprudencial.

Com efeito, no acórdão paradigma, não se discute, não se enfrenta a questão objeto do recurso especial do contribuinte, pois que naquele, o que se enfrenta é a glosa de perdas ocorridas no bojo de um contrato de *leasing*.

Não se cuida da hipótese fática versada nos presentes autos, em que o contribuinte pretende que seja tomado como operação, para efeito de aplicação do artigo 9º da Lei nº 9.430/96, não o contrato como um todo, em seu caráter global, mas sim cada crédito, cada pedido, efetivamente efetuado.

No acórdão paradigma, as perdas discutidas refere-se àquelas ocorridas dentro de um contrato de *leasing*, cujas prestações o compõem como um todo. A não caracterização do dissídio jurisprudencial revela-se claro em face das passagens do acórdão paradigma acima transcritas. Pode-se perceber, claramente, que as situações fáticas versadas nos acórdãos cotejados em nada se identificam. E mesmo a questão da análise do que se deve entender por “operações”, em verdade, no paradigma sequer é tratada.

Diante do exposto, não conheço do recurso especial do contribuinte, neste ponto.

Doravante, ponho-me a analisar a divergência jurisprudencial concernente ao segundo item suscitado pelo contribuinte em seu recurso especial, relativa à “**dedutibilidade dos encargos de depreciação**”. Aqui, o dissídio jurisprudencial revela-se presente.

O acórdão paradigma apresenta a seguinte ementa:

“IRPJ- CUSTOS. DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS.

CONTRAPRESTAÇÕES DO ARRENDAMENTO MERCANTIL- ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO- No negócio jurídico contratado, do qual resulte operação de arrendamento mercantil de veículos automotivos, quando comprovado que os mesmos são empregados em atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica, o valor das contraprestações e correspondentes encargos de depreciação, por não configurada a hipótese de remuneração ou quaisquer outros benefícios indiretos atribuídos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, são admitidos como custos ou despesas operacionais”.

No acórdão recorrido, entendeu-se, em suma, que “as cotas de depreciação do preço de aquisição do bem arrendado são admitidas como custo das pessoas jurídicas arrendadoras, não havendo previsão para que essa dedução por parte da arrendatária”.

Resta claro, destarte, a divergência jurisprudencial arguida, na medida em que, em ambos os acórdãos, o que se discute é justamente a dedutibilidade relativa aos encargos de depreciação de bens arrendados.

A Lei nº 6.099/74 dispõe, em seu artigo 12, que:

Art 12. Serão admitidas como custos das pessoas jurídicas arrendadoras as cotas de depreciação do preço de aquisição de bem arrendado, calculadas de acordo com a vida útil do bem.

13: A Lei nº 9.249/95, trazida à tona pelo contribuinte, estabelece, em seu artigo

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no [art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964](#):

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o [art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#), com as alterações da [Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995](#), e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; ([Vide Lei 9.430, de 1996](#))

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

Conforme se depreende dos autos, a autoridade fiscal entendeu, em suma, que os valores concernentes aos bens arrendados deveriam ter sido contabilizados, relativamente a cada parcela, nas contas de resultado, e não no ativo permanente do contribuinte. Assim, a autoridade fiscal desconsiderou as despesas reconhecidas como depreciação dos bens registrados no ativo permanente, a título de arrendamento mercantil.

Os bens arrendados (automóveis), conforme o contrato de arrendamento presente às fls. 270/285, são utilizados na perpetração do objeto social do contribuinte. Neste sentido, não se pode ignorar que, para a apuração do lucro real, o artigo 13, incisos II e III, excepcionalmente possibilitam a dedução das despesas com depreciação do arrendamento mercantil, por parte do arrendatário.

Há previsão legal, portanto, neste sentido, ao contrário do quanto afirmado no acórdão recorrido.

Desta forma, é de se ter que, sendo utilizado o bem pela pessoa arrendatária na consecução da sua finalidade, é de se ter que é possível a dedução com as despesas de depreciação daquele bem.

Diante de todo o exposto, (a) nego, totalmente, provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional; b) não conheço do recurso especial do contribuinte, no que tange à “**possibilidade de deduzir perdas no recebimento de créditos por operação**”; e (c) dou provimento ao recurso especial do contribuinte, em relação à “**dedutibilidade dos encargos de depreciação**”.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 201224 de janeiro de 2012

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann