



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SÉTIMA CÂMARA**

Processo nº 15374.000281/00-94
Recurso nº 151.660 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS - Ex.:1997
Acórdão nº 107-09.305
Sessão de 05 de março de 2008
Recorrente RÁDIO CIDADE DO RIO DE JANEIRO LTDA
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -
IRPJ**

Ano-calendário: 1996

**IRPJ/CSLL E CONTRIBUIÇÕES - OMISSÃO DE RECEITAS -
PASSIVO NÃO COMPROVADO**

Até o ano-calendário de 1996, a existência de “passivo não comprovado” não comportava a aplicação direta da presunção legal de omissão de receitas, sem que o trabalho fiscal investigasse os reais efeitos do fato. O parágrafo único do art. 228 do RIR/94 não tinha sustentação legal.

**IRPJ/CSLL - GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS QUE
EXCEDEM AS RECEITAS FINANCEIRAS DE MÚTUO COM
COLIGADAS**

Os procedimentos fiscais consistentes em glosar despesas financeiras, por desnecessárias, em função de empréstimos feitos a empresas ligadas estão na seara das presunções simples e, como tal, a prova da desnecessidade dos dispêndios é inteiramente da fiscalização.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RÁDIO CIDADE DO RIO DE JANEIRO LTDA.

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



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

PRESIDENTE



LUIZ MARTINS VALERO

RELATOR

23 ABR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima, Hugo Correia Sotero, Jayme Jurez Grotto, Sílvia Bessa Ribeiro Biar, Silvana Rescigno Guerra Barretto e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira (Suplentes Convocadas). Ausentes, justificadamente os conselheiros Lisa Marini Ferreira dos Santos e Carlos Alberto Gonçalves Nunes.



Relatório

Contra a contribuinte nos autos identificada foram lavrados Autos de Infração de Fls. 77/78, 81/83, 86/88 e 90/92, para formalização e cobrança de créditos tributários relativos diretamente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e reflexamente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, totalizando à época R\$ 549.977,74 , inclusos juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Em Fls. 72/74 encontra-se o Termo de Constatação de Infração onde a autoridade autuante descreve todo o procedimento adotado na lavratura dos referidos AI's.

Tais Autos de Infração tiveram como base fática a constatação das seguintes irregularidades:

- dedução de despesas não necessárias – caracterizada pela dedução de despesas financeiras referentes a financiamentos e parcelamentos de dívidas. Segundo o relato fiscal, a fiscalizada manteve contrato de mútuo não oneroso com empresas coligadas – Rádio Jornal do Brasil, Jornal do Brasil S/A, Gráfica JB S/A, Rádio JB S/A e Placon Ltda. Ainda segundo a fiscalização, a despesa incorrida pela fiscalizada era desnecessária à sua atividade, uma vez que a empresa não necessitaria tomar empréstimos e financiamentos no mercado, haja vista que possuía recursos financeiros e os repassava, sem ônus algum às coligadas. Assim, por considerar que as despesas apropriadas pelo sujeito passivo não são necessárias à fonte geradora de receita, a fiscalização efetuou a glosa no valor de R\$ 738.324,06;

- manutenção de passivo fictício – caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi devidamente comprovada pela contribuinte. Intimada a comprovar o valor de R\$ 70.670,19, escriturado na conta “fornecedores” no balanço encerrado em 31/12/1996, a contribuinte obteve êxito na comprovação de apenas R\$ 37.860,95. Destarte, o valor não comprovado comporta a presunção legal de omissão de receitas, nos termos do artigo 228 do RIR/94.

Inconformada com as exigências das quais tomou conhecimento em 03/02/2000, Fls. 77, 81, 86 e 90, a contribuinte ofereceu em 03/03/2000, tempestiva impugnação de Fls. 94/99, onde se defende, em síntese, com os seguintes argumentos:

Preliminarmente, contestou o enquadramento legal apontado pela autoridade autuante. Neste sentido, sustentou que as despesas consideradas desnecessárias pela fiscalização não se tratam de encargos que devam ser apropriados *pro rata tempore*, razão pela qual o caso presente não se subsume ao previsto no artigo 318, I, do RIR/94;

Asseverou que a conclusão alcançada pela fiscalização deriva de entendimento equivocado acerca dos fatos. Nesta esteira, afirmou que não tomou qualquer empréstimo ou financiamento para posteriormente repassá-los às empresas coligadas. Com base em documento que intitulou “resumo do movimento financeiro da impugnante com as empresas ligadas no ano de 1996”, Fl. 204, aduziu que as operações consistiram em: assunção de dívidas; pagamento de aluguéis e de arrendamento com créditos detidos com as interligadas; permutas e

movimento financeiro líquidos, e; desembolsos. Destarte, por tais razões, pleiteou a decretação da nulidade do Auto de Infração;

No mérito, em relação à infração de manutenção de passivo fictício, inicialmente registrou que o valor de R\$ 32.809,24, utilizado para o lançamento, está errado. Afirmou que foi intimada a comprovar a exigibilidade de R\$ 70.670,19 e logrou êxito em comprovar que R\$ 37.870,95 eram de fato exigíveis. Todavia, o valor de R\$ 70.670,19 constante na conta “fornecedores” foi alterado em DIPJ retificadora apresentada em 29/09/1997, para o valor de R\$ 56.883,57. Dessa forma, o valor da suposta omissão de receitas seria de R\$ 18.861,23, montante bem inferior ao exigido pela fiscalização;

Fazendo remição ao demonstrativo de Fls. 187/199, asseverou que explicitou cada um dos credores, apontando a conta em que foi contabilizado o pagamento e os respectivos lançamentos escriturados no livro Razão. Salientou que, no mesmo documento, estão registrados os pagamentos realizados em 1997, no valor de R\$ 38.022,34, referentes aos saldos da conta “fornecedores” em 31/06/1996;

Acostou documento de Fls. 201/203, com o qual afirmou que o saldo da conta “fornecedores” que continua registrado, mesmo após os pagamentos realizados em 1997, é de R\$ 18.621,23. Requereu que, dos R\$ 18.621,23, fossem excluídos os valores de R\$ 9.055,33, relativo à nota fiscal nº 358, cujo pagamento foi efetuado em 15/01/1997, e de R\$ 1.002,85, referente à SB Indústrias Gráficas e ao Jornal do Brasil S/A. Prosseguiu argumentando que o valor remanescente após as exclusões requeridas (R\$ 8.803,05) se refere a débitos de valores inexpressivos se considerados individualmente, motivo pelo qual entendeu ser um “exagero” levá-los à tributação;

Salientou que a escrituração contábil apresentada, por ter sido feita de acordo com a legislação pertinente, deve fazer prova em favor da contribuinte, culminando na descaracterização do passivo fictício apontado pela fiscalização;

Quanto à glosa de despesas financeiras, argumentou que o valor utilizado como base de cálculo (R\$ 738.324,06) está errado, uma vez que foi apresentada DIPJ retificadora, Fls. 100/125, na qual o valor foi alterado para 705.159,21;

Aduziu que a única quantia paga a título de juros de mora por empréstimo é de R\$ 111.708,03. Neste ponto, criticando duramente o procedimento adotado pela fiscalização, asseverou que os dispêndios com juros decorrentes de empréstimos constituem despesas operacionais, portanto, dedutíveis. Ademais, sustentou que a autoridade fiscal pretendeu aplicar analogicamente o entendimento esposado pela administração de que as despesas financeiras experimentadas no repasse de recursos não são dedutíveis, analogia esta que é vedada para a exigência de tributo, nos precisos termos do Código Tributário Nacional;

Registrou que a DIPJ não indica qualquer empréstimo tomado pela defendente bem como o “resumo do movimento financeiro da impugnante com as empresas ligadas no ano de 1996”, Fl. 204, também atesta que não houve repasse. Ademais, a prova do repasse competia à fiscalização, e esta não a fez;

Reiterou que incumbia à fiscalização diligenciar no sentido de constatar a que se referiam as despesas financeiras apropriadas em lucros e perdas. Acrescentou ainda que a

movimentação constatada pela fiscalização se referia tão somente ao trânsito de papéis, sem qualquer forma de repasse de numerário;

Insistindo na dedutibilidade das despesas em questão, requestou a improcedência dos Autos de Infração ora guerreados.

Apreciada pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro – RJ, em sessão de 29/10/2004, a impugnação acima sumarizada restou infrutífera, uma vez que a referida Turma ao acompanhar o voto do Relator, optou por manter todas as exigências inicialmente impostas. Formalizada no Acórdão DRJ/RJOI nº 6.033/2004, Fls. 259/276, a decisão de 1ª instância estribou-se nos seguintes fundamentos:

Iniciaram afastando a alegada nulidade consubstanciada pelo indevido enquadramento legal. Neste sentido, sustentaram que o lançamento em questão obedeceu ao disposto no artigo 142 do CTN, não havendo que se falar em mácula aos aspectos formais do lançamento. Ademais, entenderam que não estão presentes as hipóteses de nulidade previstas nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72. Ainda quanto à preliminar, salientaram que a autoridade fiscal descreveu corretamente a infração constatada, o que possibilitou à interessada a compreensão perfeita acerca da acusação que lhe foi imputada, tanto que esta se defendeu atacando exatamente o objeto da autuação;

Antes de adentrar ao *meritum causae*, manifestaram-se sobre a DIPJ retificadora juntada aos autos em Fls. 100/125, onde a contribuinte alegou ter alterado valores levados em consideração quando da ação fiscal. Entretanto, entenderam que tal documento não possui a força probante pretendida pela defendente, uma vez que o recibo de entrega não possui a chancela de recepção, estando preenchido manualmente o número do suposto carimbo, a data e a agência receptora. Ademais, registraram que, na dúvida sobre a efetiva entrega da referida Declaração, efetuaram consulta onde constataram que nada havia no sistema acerca do aludido documento. Destarte, as incorreções apontadas pelo sujeito passivo em relação aos valores foram prontamente afastadas;

No mérito, mais especificamente em relação à glosa das despesas financeiras, asseveraram que o sujeito passivo não trouxera prova hábil sobre a dedutibilidade das despesas. A contribuinte não obteve êxito em comprovar que as despesas incorridas são necessárias à manutenção da atividade por ela desenvolvida. Esclareceram ainda que, ao contrário do que alegou a defendente, a fiscalização não solicitou a comprovação da totalidade das operações realizadas, mas tão somente a comprovação do efetivo dispêndio com as despesas financeiras declaradas e de sua necessidade;

Acrescentaram que restou comprovado que a defendente tomava empréstimos para si e os repassava às coligadas, assumindo os encargos financeiros decorrentes de tais operações. Assim, sendo aludidas despesas financeiras desnecessárias à manutenção da fonte geradora de receita, tais dispêndios devem ser tratados como mera liberalidade do contribuinte, portanto, indedutíveis. Na esteira de seu entendimento, transcreveram julgados proferidos pelo 1º Conselho de Contribuintes;

Quanto à omissão de receitas representada pela manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, ressaltaram que nas chamadas presunções legais o ônus da prova inverte-se, sendo transferido ao contribuinte. No caso vertente, entenderam, que o sujeito passivo não obteve êxito na comprovação da exigibilidade ou da

quitação dos valores lançados na conta “fornecedores”. Dessarte, por absoluta insuficiência na comprovação da exigibilidade/quitação de tais débitos, entenderam que não restou afastada a presunção legal, razão pela qual, mantiveram também esse item do lançamento;

Aos lançamentos reflexos, estenderam as mesmas razões de decidir dispensadas ao principal.

Irresignada com o teor desfavorável do Acórdão acima resumido, do qual foi cientificada em 13/01/2005, Fl. 280v, a contribuinte recorre a este Primeiro Conselho manejando competente Recurso Voluntário de Fls. 284/293, interposto em 14/02/2005.

Em sua peça recursal pretende reformar a decisão de 1ª instância reprisando os mesmos argumentos defendidos na impugnação, razão pela qual é de se dispensar novo relato.

De novo, insurge-se contra a não aceitação da DIPJ retificadora de Fls. 100/125, aduzindo que desconhece o motivo pelo qual tal declaração não se encontra registrada nos sistemas da SRFB. Com o intuito de afastar o fundamento pelo qual a autoridade julgadora de 1ª instância não aceitou inicialmente a DIPJ, qual seja, a inexistência de chancela de recepção no recibo de entrega, requer a juntada do original da folha inicial da DIPJ (onde contém o carimbo da recepção, acostado em Fl. 309).

Requer, por derradeiro, o provimento de seu Recurso Voluntário com o consequente cancelamento dos Autos de Infração.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro - LUIZ MARTINS VALERO, Relator

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

Há que ficar claro que os procedimentos fiscais consistentes em glosar despesas financeiras, por desnecessárias, em função de empréstimos feitos a empresas ligadas estão na seara das presunções simples e, como tal, a prova da desnecessidade dos dispêndios é inteiramente da fiscalização.

A prova da mera liberalidade, no caso, será sempre indiciária. É dizer, o fisco deve convencer o julgador de que, tendo recursos disponíveis, a empresa os repassa a empresas ligadas, sem ônus ou em condições mais vantajosas e, portanto, não necessitava ir ao mercado assumir encargos financeiros redutores do lucro.

Não há um padrão de procedimento para as hipóteses, até porque não se trata de presunção legal, como dito, mas sim de aplicação da regra geral de dedutibilidade das despesas – necessidade, normalidade e usualidade. Este Colegiado tem apreciado autuações dessa espécie, mas suas decisões são sempre guiadas pelas particularidades de cada caso e, principalmente pela prova feita pelo fisco.

No caso em exame, a fiscalização limitou-se a glosar integralmente o valor declarado como “outras despesas financeiras” na DIPJ, sem, ao menos, verificar as contas contábeis que compõe o referido saldo.

Por isso, nesse ponto, as exigências não podem prevalecer, pois apoiadas em mera presunção não sustentada em prova convincente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Com efeito, numa situação desta poderia ter ocorrido:

- a) pagamento da obrigação com recursos à margem da escrituração, negando-se o contribuinte a apresentar o título liquidado, exatamente para não produzir prova em seu desfavor;
- b) extravio, verdadeiro, do documento;
- c) obrigação inexistente, cuja contrapartida serviu a outros propósitos (majoração indevida de custos/despesas, “notas frias”, suprimentos fictícios na conta caixa, etc.); ou até
- d) mero erro de contabilização.

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

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

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

- a) (...)

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

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

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

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

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

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

Nestes autos temos uma clássica aplicação de presunção, não legal, e não respaldada por indícios convergentes.

A prova que cabia ao fisco não foi feita adequadamente. Não foi provado o pagamento da obrigação constante do passivo, antes do balanço. Não foram investigadas as contrapartidas das obrigações não comprovadas. Não foram feitas diligências nos fornecedores.

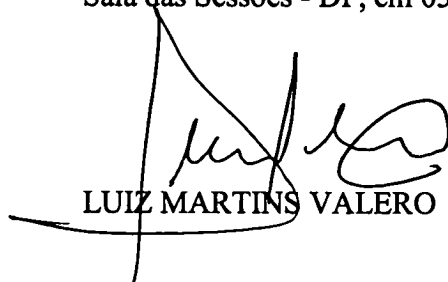
Os Auditores Fiscais da Receita Federal, detém, com exclusividade, a prerrogativa do lançamento tributário. Mas esse poder-dever tem que ser exercido em sua plenitude, nos estritos termos do Código Tributário Nacional, de forma a dar ao lançamento a necessária presunção de certeza e liquidez.

A busca da verdade real, embora árdua e espinhosa, é atividade inseparável do poder conferido pela Lei.

No ponto examinado, a fiscalização limita-se a tributar a falta de comprovação de obrigações constantes do balanço, hipótese não contemplada na Lei, para o período de apuração investigado (ano-calendário de 1996).

Nessa ordem de juízo, voto por se dar provimento integral ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 05 de março de 2008.



LUIZ MARTINS VALERO