



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

CC01/C01
Fls. 1

Processo nº 15374.001912/00-29
Recurso nº 156.150 Voluntário
Matéria IRPJ e CSLL- Ano-calendário 1997
Acórdão nº 101-96.884
Sessão de 15 de agosto de 2008
Recorrente Sprink Segurança Contra Incêndio Ltda
Recorrida 2ª Turma de julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ. I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1997

Ementa: GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS-. Se a glosa decorreu da não apresentação da nota-fiscal à fiscalização, apresentada a prova com a impugnação, e não questionada sua autenticidade, descabe manter a exigência por falta de prova do pagamento, requisito não exigido para dedutibilidade da despesa. GLOSA DE DESPESAS COM VEÍCULOS DE USO DA DIRETORIA, CARACTERIZADOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO *FRINGE BENEFITS* Os valores considerados remuneração indireta são dedutíveis com base no art. 47 da Lei nº 6.404/64. A não individualização dos beneficiários implica tributação dos referidos valores exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - NÃO HOMOLOGAÇÃO DA ATIVIDADE PREPARATÓRIA EXERCIDA PELO SUJEITO PASSIVO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Se no curso da verificação, pela autoridade administrativa, da atividade preparatória exercida pelo contribuinte, não restar inequivocamente comprovado que o valor devido se encontra pago, cabe, para essa parcela, o lançamento de ofício.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar as parcelas da exigência relativas à glosa da despesa de R\$ 10.261,55 e à glosa de despesas relacionadas com os veículos (itens 1, 3 e 4 do auto de infração do IRPJ e seus correspondentes no auto de infração da CSLL), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 24 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI e CAIO MARCOS CÂNDIDO. MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI e SIDNEY FERRO BARROS (Suplentes Convocado). Ausentes justificadamente os Conselheiros JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR, JOSÉ RICARDO DA SILVA, ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Relatório

Cuida-se de recurso interposto por Sprink Segurança Contra Incêndio Ltda, em face da decisão da 4ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro, que, em relação aos itens impugnados, julgou procedentes os lançamentos formalizados mediante autos de infração relativos a Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário de 1997.

Conforme consta do auto de infração do IRPJ, a exigência compõe-se de cinco itens, sendo os dois primeiros relativos a custos ou despesas não comprovados, o terceiro e o quarto relativo a custos ou despesas não necessários e o quinto relativo a depreciação indevida de bens não depreciáveis em razão de sua natureza.

As matérias que permanecem em litígio nesta instância são (i) despesa não comprovada no valor de R\$ 10.261,53; (ii) despesas de IPVA, seguro e depreciação de veículos de uso da diretoria;(iii) recolhimento espontâneo de tributo e contribuição social incidente sobre perda de capital, indevidamente contabilizada como redutora de patrimônio líquido.

Quanto a essas matérias consta dos autos o seguinte:

Auto de Infração:

(i) Despesa não comprovada no valor de R\$ 10.261,53:

O contribuinte não logrou êxito em comprovar o valor especificado na conta abaixo discriminadas, debitado em custos ou despesas:

Conta	Data	Nomenclatura da conta	Valor – R\$
3.1.1.1.2.2.03.001	07/02/1997	Viga Forte Bazar Mat. Constr. Ltda.	10.261,55

(ii) Despesas de IPVA, seguro e depreciação de veículos de uso da diretoria:

Custos, despesas operacionais e encargos não necessários, adicionados ao lucro líquido por serem pertinentes aos veículos utilizados pela Administração, que pelas suas características, são definidos como “fringe”, diverso da atividade fim da empresa

(1) “Outras despesas” – Administração e Seguros - Conta 3.1.1.2.1.4.00.006:

Veículo	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto
Vectra LBI 3185	161,38	161,38	161,38	161,38	161,38	161,38	161,38	161,38
Vectra LBI 8463	143,45	143,45	143,45	143,45	143,45	143,45	143,45	143,45
Omega LBH 8464	159,64	159,64	159,64	159,64	159,64	159,64	159,64	159,64
Tempra	127,59	127,59	-	-	-	-	-	-
Kadett LAB 9200	172,99	172,99	196,52	196,52	196,52	196,52	196,52	196,52
Astra	135,12	135,12	135,12	135,12	135,12	-	-	-

 

Soma	900,17	900,17	796,11	796,11	796,11	660,99	660,99	660,99
------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

(2) IPVA – Veículos administração - Conta 3.1.1.2.1.4.00.23).

Data	Veículo	Histórico	Valor
06/02/1997	Vectra LBI 8463	IPVA	634,50
19/02/1997	Omega LBH 8464	IPVA	786,24
26/02/1997	Tempira	IPVA	450,44
26/02/1997	Vectra LBI 8463	IPVA	634,50
Soma	-	-	2.505,68

(3) Despesas de Depreciação de veículos utilizados pela Administração, debitada na conta 3.1.1.2.1.4.00.0024 – Depreciação – Escritório (Valor tributável discriminado à fl. 106_

(iii) Recolhimento espontâneo de tributo e contribuição social incidente sobre perda de capital, indevidamente contabilizada como redutora de patrimônio líquido.

Glosa de custos ou despesas correspondentes a perda de capital, uma vez que, regularmente intimado, o contribuinte alegou que o lançamento na conta 3.1.2.2.0.0.00.001, no valor de R\$ 196.203,53 não possui documentação comprobatória e, que por um lapso, não foi adicionado ao LALUR, embora a empresa tenha recolhido valores que suportassem tal lançamento. Apresentou ainda planilhas referentes ao controle do “saldo de IRPJ a Recolher” e “Contribuição Social a Recolher”. Da análise das planilhas constatamos que os recolhimentos constantes dos DARF são controlados nas planilhas como “créditos” tanto de IRPJ quanto de CSL, sem a inclusão na coluna de “IRPJ apurado” e “controle do saldo de CSLL a recolher”, referente à adição da perda de capital.

Considerando que o recolhimento ocorreu sob o código 1599 – Entidades Financeiras Lucro Real Trimestral, não declarados na DCTF do 1º trimestre de 1998 e utilizados como créditos do contribuinte, sem a correspondente contrapartida do débito do IRPJ pertinente à perda de capital, procedemos a competente adição ao Lucro Líquido do Exercício no presente auto de infração, tendo em vista que os recolhimentos mencionados não foram utilizados para quitar a diferença de IRPJ devida no período.

Valor Tributável em 31/12/1997: 196.203,03;

Impugnação:

As alegações contidas na impugnação, quanto às matérias litigadas, podem assim ser resumidas:

(i) Despesa não comprovada no valor de R\$ 10.261,53:

Anexa a prova documental exigida pela fiscalização, a Nota Fiscal nº 1.248, contabilizada em 07.02.97, no valor de R\$10.261,55, que, por lapso de arquivamento, não foi apresentada no curso do procedimento fiscal.

(ii) Custos e despesas relativas a veículos de uso da diretoria:

[Handwritten signature]

Foram glosadas despesas de seguros e emplacamento de veículos de uso da administração da pessoa jurídica, porque considerados como "fringe" pela fiscalização.

O conceito de "fringe" é definido no artigo 74 da Lei nº 8.383/91 e não tem a elasticidade proposta pela fiscalização. No texto legal, somente a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, as respectivas despesas de depreciação de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores ou gerentes da pessoa jurídica, é que são considerados "fringe". A fiscalização não contestou que os veículos são da pessoa jurídica. Se sobre tal propriedade há exigência de tributo - Imposto s/ a Propriedade de Veículos - IPVA, trata-se de custo/despesa, encargo da pessoa jurídica.

De outro lado, se veículos de propriedade da empresa são colocados a serviço de sua administração, em seus deslocamentos para a sede da pessoa jurídica e para atender a clientes e/ou problemas localizados em distintas regiões onde a empresa presta serviços, não são as características dos veículos que os tornam diversos da atividade da empresa, fundamento da glosa fiscal.

Conforme Acórdão nº 102-30.118/95 do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, cabe à fiscalização a prova de que veículos utilizados pela administração da pessoa jurídica estão à disposição dos beneficiários em atividades particulares em substituição a outro meio de transporte que o contribuinte deveria manter às suas expensas;

Em síntese, nem a legislação autorizou que as despesas em questão sejam consideradas "fringe", nem a fiscalização provou que, porque utilizados pela administração na atividade da empresa, deslocamentos em atendimento à própria empresa e/ou a seus clientes, tenham tais veículos sido utilizados em atividades particulares. Menos ainda, não são suas características que os destinam, ou não, às atividades fins da empresa. Obviamente, ao se deslocar para contato com clientes e/ou exposições objetivando ampliar a clientela, a administração da empresa não se deslocaria, por exemplo, em kombis.

"Ad argumentandum tantum", ainda que os veículos em questão permanecessem trinta dias seguidos, em cada mês, à disposição da administração, nessa situação, em 5 dos 7 dias da semana os veículos estariam sendo utilizados a serviços e nas finalidades da pessoa jurídica.

A fiscalização glosou despesas tributárias incidentes sobre propriedades da pessoa jurídica IPVA, e despesas de depreciação, sob o argumento de "fringe", sem produzir quaisquer provas que justificassem tal procedimento e, ao desamparo das estritas normas legais atinentes à matéria.

Foram, outrossim, objeto de glosa, todas as despesas de depreciação de veículos de propriedade da empresa, apropriadas mensalmente. O argumento utilizado para a glosa foi a não apresentação dos Veículos integrantes do Ativo Permanente. Foi exigido da pessoa jurídica a composição dos bens integrantes do Ativo Permanente, discriminado por grupos de contas conforme ficha 18 da DIRPJ/98 (inciso 3 do Termo de Intimação de 12.05.2000).

A pessoa jurídica apresentou relação pormenorizada de todo o seu ativo permanente, inclusive, de veículos. Só que, na aludida ficha 18, o ativo permanente é centrado em grandes conceitos, o que não impediu a verificação de suas existências. Tanto é verdade que a própria fiscalização, no que respeita a veículos, identificou inclusive aqueles utilizados pela administração da empresa, objeto do inciso 003 das autuações. Nestes, inclusive mencionados 02 kombis e 02 bestas. E, como mencionado anteriormente, foram inclusive glosadas despesas de depreciação de veículos especificamente identificados com base na mesma listagem identificadora, fornecida pela interessada. Portanto, explicitado o equívoco do

  5

fundamento da autuação pela própria fiscalização. Para que não restem quaisquer dúvidas a respeito dos fundamentos da depreciações glosadas, das existências, de fato, dos ativos permanentes que lhes deram origem, é anexada a listagem de identificação de todos os veículos da pessoa jurídica, entregue à fiscalização, em atendimento à intimação antes mencionada. Pelo equívoco do fundamento da autuação, explicitado pela própria fiscalização nos procedimentos levados a efeitos, relativamente aos incisos 003 e 004 das autuações, e, ante a documentação ora acostada à impugnação, apresentada à mesma fiscalização em cumprimento à intimação de 12.05.2000, inequívoco trataram-se os valores de depreciações de veículos, despesas operacionais legalmente dedutíveis da empresa.

(iii) Recolhimento espontâneo de tributo e contribuição social incidente sobre perda de capital, indevidamente contabilizada como redutora de patrimônio líquido.

Foi glosada a perda de capital registrada em demonstração de resultados, conta 3.1.2.2.0.0.00.001, no valor de R\$196.203,53, em 31.12.97, por não apresentação de documentação comprobatória.

Como constatado pela própria fiscalização, por lapso, não foi corrigido o LALUR, para efeitos de adição do lapso contábil constatado. Entretanto, conforme o atestou a mesma fiscalização, em tempo hábil o contribuinte processou o recolhimento do tributo/contribuição incidentes sobre o valor em questão, em três DARF nos valores de R\$19.089,66, recolhidos em 31.01.98, 28.02.98 e 31.03.98, relativamente ao lançamento contábil indevido da perda de capital.

A fiscalização não admitiu os recolhimentos porque, a seu entender: (a) em planilha de controle de saldo de IRPJ e CSLL a recolher, de iniciativa e exclusivo controle de pagamentos da empresa, constariam os valores recolhidos como créditos, tanto do IRPJ como da CSLL, sem a inclusão na coluna do IRPJ Apurado e Controle de Saldo de CSLL a Recolher, referente à adição da Perda de Capital; (b) os recolhimentos ocorreram sob o código 1599 - Entidades Financeiras Lucro Real Trimestral, não declarados na DCTF do 1º trimestre de 1998.

Ora, de um lado, as planilhas em questão não são documentos contábeis, sendo simples controle de recolhimentos, créditos, face a tributo/contribuição apurados. Dessas planilhas foram lançados, como créditos, isto é, recolhimentos, os valores em questão, constantes dos três DARF antes mencionados e confirmados pela fiscalização.

Os valores apostos em tais planilhas, portanto, têm por objetivo o simples controles de valores devidos apurados e valores recolhidos, não se tratando de documentos oficiais, nem legalmente exigíveis. E ainda, não invalidam os recolhimentos de fato efetuados e confirmados pela própria fiscalização. Isto é, o fato de se encontrarem ou não nas planilhas em questão, não desvirtua o fato inconteste de seu recolhimento. Nem dispensa sejam tais valores considerados na apuração de eventual tributo/contribuição.

De outro lado, descartou a fiscalização os recolhimentos por ela confirmados sob o argumento de que foram efetuados no código 1599 - Instituições Financeiras Lucro Real Trimestral. Ora, pela sua natureza, a pessoa jurídica prestadora de serviços de prevenção contra incêndios jamais poderia recolher tributos/contribuições como entidade financeira. Evidentemente, o lapso de preenchimento da codificação dos DARF em questão, plenamente corrigível, através de REDARF, conforme Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 48/95, não invalida os recolhimentos tributários efetuados pela pessoa jurídica impugnante, devidamente identificada nos aludidos recolhimentos, efetuados espontaneamente,

A 15 6

mais de um ano antes do início do procedimento fiscal. Como foi constatado, processou-se o fundamental, o recolhimento tributário devido, independentemente de providências acessórias, como correção do LALUR.

A interessada requereu à fiscalização fossem considerados tais recolhimentos. Por proposição fiscal, a empresa deveria recolher as exigências e pleitear a restituição dos recolhimentos efetuados, o que se apresentou ilógico e injusto. Se, como o atesta a própria fiscalização, foram efetuados os recolhimentos devidos, até a maior, ainda que em codificação de DARF errônea (instituições financeiras, Lucro Real Trimestral, por empresa dedicada à prestação de serviços de prevenção de incêndio), cabível, sim, fosse reduzido do tributo/contribuição apurados, os valores inquestionavelmente recolhidos espontaneamente e nos prazos regulamentares de seu recolhimento.

Exigir-se novo recolhimento, com penalidade de ofício e orientar-se ao pleito de restituição dos valores recolhidos, somente implicaria em afastar-se expressa disposição do artigo 138 do Código Tributário Nacional, em benefício exclusivo e unilateral do Estado, que contra legem, auferiria as penalidades exigidas e restituiria valores tempestivamente recolhidos, sem penalidades.

A Turma de Julgamento julgou procedente o lançamento, em decisão assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997

Ementa: DELIMITAÇÃO DA LIDE. AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO. A aceitação pelo sujeito passivo de matérias atinentes à autuação faz com que as mesmas sejam excluídas dos limites do contraditório, implicando no fim da lide e na constituição definitiva do crédito tributário relativamente às matérias vertentes.

RECOLHIMENTO DE TRIBUTO SEM RETIFICAÇÃO DA DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. O recolhimento de tributo pelo sujeito passivo sem o correspondente registro da denúncia infracional por ele pretendida, não obedece aos princípios basilares previstos na legislação tributária para que se vincule aquele recolhimento à infração fiscal apurada através de lançamento de ofício. O recolhimento avulso de tributo ou contribuição, através de DARF, diante da ausência de elementos de prova que demonstrem ter o sujeito passivo, antes do início do procedimento fiscal, detectado "sponte sua" a irregularidade objeto de posterior lançamento, faz com que este não seja abarcado pelo instituto da denúncia espontânea, ainda que tenha sido efetuado antes de iniciado o procedimento fiscal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997

Ementa: DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO POR MEIO DE DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS. Quando o fisco, durante o procedimento fiscal,

colher elementos que culminem na glosa de despesas consideradas dedutíveis pelo sujeito passivo em sua declaração de rendimentos, caberá a este a sua comprovação, através de documentos hábeis e idôneos, tornando-se cabível a glosa quando deixarem de ser comprovadas as respectivas operações.

GLOSA DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. VEÍCULOS INTEGRANTES DO ATIVO PERMANENTE. DEPRECIAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. LUCRO REAL. Condiciona-se a dedutibilidade das despesas com depreciação à comprovação do encargo, mediante a perfeita identificação, na contabilidade, dos bens que sofreram tal evento.

GASTOS COM VEÍCULOS. DEDUTIBILIDADE. São indedutíveis na apuração do lucro real as despesas com impostos, taxas, seguros, leasing e manutenção de veículos de passeio, as quais o sujeito passivo deixa de comprovar, através de documentação hábil e idônea, que a utilização dos mesmos relacionava-se diretamente na produção ou comercialização dos bens e serviços que compõem seu objetivo social, sendo forçoso concluir que tais veículos de passeio são utilizados por diretores e/ou sócios da empresa.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1997

Ementa: DELIMITAÇÃO DA LIDE. AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO. A aceitação pelo sujeito passivo de matérias atinentes à autuação faz com que as mesmas sejam excluídas dos limites do contraditório, implicando no fim da lide e na constituição definitiva do crédito tributário relativamente às matérias vertentes também no que toca ao lançamento decorrente.

RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO SEM RETIFICAÇÃO DA DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. O recolhimento de contribuição social pelo sujeito passivo sem o correspondente registro da denúncia infracional por ele pretendida, não obedece aos princípios basilares previstos na legislação tributária para que se vincule aquele recolhimento à infração fiscal apurada através de lançamento de ofício. O recolhimento avulso de tributo ou contribuição, através de DARF, diante da ausência de elementos de prova que demonstrem ter o sujeito passivo, antes do início do procedimento fiscal, detectado "sponte sua" a irregularidade objeto de posterior lançamento, faz com que este não seja abarcado pelo instituto da denúncia espontânea, ainda que tenha sido efetuado antes de iniciado o procedimento fiscal.

Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSL. Ao subsistir parcialmente o lançamento principal igual sorte colherão os lançamentos reflexos.

Lançamento procedente.



Em 07 de janeiro de 2005 foi entregue cópia da decisão ao signatário do recibo de fls.271.

Em 12 de abril a interessada ingressou com recurso, alegando, preliminarmente, sua tempestividade, porque o signatário do recibo de fls. 271 é mero encarregado pela pessoa jurídica de entrega de papéis ("boy").

No mérito alegou, em síntese, que:

(i) Quanto à glosa da despesa de R\$ 10.261,55, a decisão manteve a exigência pela não comprovação do pagamento, fato não questionado pela fiscalização;

(ii) Quanto às despesas relacionadas com os veículos, a decisão não se manifestou sobre os argumentos impugnatórios colocados pelo contribuinte, caracterizando cerceamento de defesa. Além disso, rejeitou a exclusão do glosa com base em Instrução Normativa, que restringe dedução autorizada pelo art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95. O art. 242 do RIR/94 e o Parecer Normativo 31/81, textualmente transcritos na decisão recorrida, corroboram a argumentação da recorrente.

(iii) Quanto ao recolhimento espontâneo relativo à perda de capital, que o entendimento da decisão está equivocado, por três motivos: (1º) a interpretação confusa do art. 14, § 1º com as disposições do art. 138 do CTN, pois o primeiro trata de redução ou exclusão do tributo mediante retificação de declaração, e o segundo trata de satisfação de tributo devido, apurado antes do início de procedimento fiscal; (2º) no caso, trata-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o contribuinte tem o dever legal de antecipar o recolhimento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, e eventuais erros, quer por recolhimento em código errôneo, quer por descumprimento de obrigação meramente acessória (reconhecimento no LALUR do fato gerador e/ou retificação de DCTF) desnatura ou descaracteriza o cumprimento, em tempo hábil, de fazer chegar aos cofres da União o que lhes seja devido; (3º) foi olvidado o disposto no § 1º do art. 138, que dispõe que "o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

Em 07 de julho de 2005 a decisão foi retificada, em razão de erro material no cálculo do adicional do imposto de renda. A ciência do Acórdão retificador deu-se em 25 de agosto de 2005 (fl. 284 v.)

Em 23 de setembro a interessada ingressou com recurso, repetindo a argumentação já deduzida.

É o relatório.

Voto

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Uma vez que a decisão só restou integrada com o Acórdão 8.015, de 07 de julho de 2005, cuja ciência ocorreu em 25 de agosto, tenho como tempestivo o recurso e dele conheço.

A decisão recorrida manteve a glosa da despesa no valor de R\$ 10.261,53 ao argumento de que a nota fiscal emitida pela empresa VIGA FORTE não é suficiente para justificar a dedução. Consta do voto condutor que, para haver a cabal comprovação das respectivas despesas, fazia-se mister a apresentação, pelo interessado, além da cópia referente à nota fiscal, o correspondente comprovante de pagamento, seja através de recibo de quitação revestido das formalidades intrínsecas e extrínsecas (nome do representante legal da empresa e a correta assinatura), seja através de depósito bancário que demonstre a entrada do numerário na conta da empresa que prestou o serviço, ou ainda, quitação de duplicatas em carteira, as quais podem ser liquidadas em espécie.

Ocorre que o pagamento não é condição de dedutibilidade da despesa, bastando tratar-se de despesa incorrida. Naturalmente, em casos de despesas de difícil comprovação, como, por exemplo, prestação de serviços imateriais, se a fiscalização duvida da efetividade da prestação do serviço, a prova do respectivo pagamento é elemento subsidiário na apreciação da questão. Mas esse não foi o caso.

Trata-se de despesa com aquisição de materiais de construção que se encontrava contabilizada (fl. 83), e para a qual a fiscalização intimou a empresa a apresentar a nota fiscal (fl. 46). Não apresentada a nota fiscal no curso da fiscalização, foi a despesa glosada. Trazido, com a impugnação, o documento reclamado, não pode subsistir a glosa, a menos que o julgador duvidasse de sua autenticidade.

Não tendo o julgador questionado a autenticidade da nota fiscal trazida por cópia, e tendo a glosa ocorrido unicamente por falta de apresentação da referida nota fiscal, descabe manter a exigência por falta de prova do pagamento, requisito não exigido para dedutibilidade da despesa.

No que se refere às despesas/custos relacionados com veículos de uso da diretoria, não prospera a alegação de nulidade da decisão por não ter apreciado objetivamente argumentos deduzidos na impugnação. Isso porque ficou implícito na decisão recorrida que, no entendimento dos julgadores, tais argumentos estariam superados pela superveniência dos dispositivos legais constantes do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

A glosa de custos e despesas relativas a veículos de uso da diretoria foi em função das características dos veículos, eis que o fiscal considerou utilizados para a atividade operacional dois veículos Gol, dois veículos "Besta" e dois veículos Kombi., glosando dispêndios com Vectra, Ômega, Tempra, Kadett, Astra.

A fiscalização tributou os referidos valores por tê-los considerado *fringe benefits*. As disposições legais relativas aos *fringe benefits* (remuneração indireta) são as contidas nos artigos 74 da Lei 8.383/91 e 61 da Lei 8.981/95. a saber:

Lei nº 8.383/91



Art. 74. Integração a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

1º) A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

2º) A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento.

Lei nº 8.981/95

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

De acordo com essas disposições legais, os valores correspondentes a seguro e IPVA glosados não se contêm na definição legal de *fringe benefits*. E os valores correspondentes aos encargos de depreciação, esses sim, previstos no inciso I do art. 74 da Lei nº. 8.393/91, se caracterizariam como remuneração indireta aos beneficiários dos veículos a quem foram postos à disposição. Mas isso não implica sua indedutibilidade, uma vez que a remuneração a administradores é despesa dedutível, na forma do art. 47 da Lei nº 6.404/64. Não tendo havido a individualização dos beneficiários, os valores seriam tributáveis exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%. A disposição regulamentar que prevê a indedutibilidade (inciso II do § 3º do art. 358 do RIR/99) não tem embasamento legal, e a remissão ao art. 304 do mesmo regulamento não a justifica, pois não se trata de “*comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes*”.

A decisão de primeira instância trouxe à discussão a norma contida no inciso IV do art. 13, da Lei nº 9.249, de 1995, matéria até então não ventilada, o que seria suficiente para caracterizar cerceamento de defesa, eis que a impugnação centrou-se na acusação de indedutibilidade de despesas caracterizadas como *fringe benefits*.

Porém mesmo sob essa acusação, não vejo como prosperar a exigência, tal como formalizada. Esse tema foi analisado pela 7ª Câmara deste Conselho, tendo sido objeto do acórdão unânime nº 107-07933, cujo voto condutor foi da relatoria do Conselheiro Octávio Campos Fischer. É a seguinte a ementa do referido acórdão:

IRPJ E CSL – GASTOS COM VEÍCULOS – DEDUTIBILIDADE. A cláusula aberta, prevista na parte final do inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249/95, no sentido de que somente seriam dedutíveis os gastos com veículos "intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços", não pode transformar em norma que afeta a segurança jurídica das relações entre contribuinte e Fisco. Este, portanto, deve demonstrar, à saciedade, que os gastos feitos por aquela não se enquadram em tal previsão legal. Todavia, não podem ser considerados critérios alheios ao dispositivo legal, tal como o fato de serem ou não os automóveis em questão "veículos de luxo". Afinal, a questão fulcral não é o valor do bem, mas a sua destinação, temperando-se, porém, tal afirmativa pela idéia de razoabilidade. Ademais, no caso concreto, mesmo que se pudesse aceitar o critério "veículo de luxo" como relevante para aplicar a norma supracitada, não vislumbramos nos veículos considerados a idéia de "luxo".

Peço vênua ao ilustre Conselheiro para reproduzir as razões por ele declinadas para não acatar a glosa, as quais subscrevo:

“O núcleo da presente questão está na remanescente parte do Lançamento de Ofício, consistente no fato de que a Fiscalização não acatou a dedução feita pela contribuinte, no resultado do ano-calendário de 1996, despesas efetuadas com veículos, e que, desta forma, estariam enquadrados nos critérios de indedutibilidade estabelecidos no art. 13 da Lei nº 9.249/1995 e no art. 25 da Instrução Normativa nº 11/1996.

(...)

É dizer, a autuação fundou-se no fato de que as despesas incorridas pela Recorrente não se coadunam com o inciso III do art. 13

da Lei nº 9.249/95 e com a IN nº 11/96 que interpretou tal dispositivo. Assim, decidiu-se que "...as despesas com os veículos de luxo utilizados pelas diretorias, administrações de fábrica e pelo Presidente do Conselho de Administração não se enquadram nas características próprias de despesas relacionadas com a produção e comercialização dos bens e serviços".

Porém, não concordamos com tal linha de raciocínio. De um lado, porque a Instrução Normativa em questão não poderia ser aplicada ao caso concreto, sob pena de incorrer em afronta ao disposto na parte final do inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249/95, que admite a dedução de despesas com bens móveis, desde que "intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços".

Neste ponto, mister firmar orientação que o ônus da prova, neste caso, é da Fiscalização. Incumbe a ela demonstrar que os gastos não estão "intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços". Tal, porém, não foi feito de forma razoável. Afinal, a caracterização dos veículos como "automóveis de luxo", ainda que assim pudessem os mesmos ser considerados, não impede a dedutibilidade. O critério "luxo" não está previsto em lei como sendo um critério para a distinção entre despesas dedutíveis e indedutíveis.

Assim, não poderia haver glosa das despesas incorridas pelo simples fato de que os veículos em questão são considerados de "luxo". Por outro lado, a Recorrente bem demonstrou que afirmar serem "veículos de luxo" os automóveis modelos Omega, Monza, Tempra, Gol, Santana e Ford Versailles, por si só, é uma afirmação não razoável se considerado que cada um tem uma determinada função empresarial para a contribuinte.

O que deveria ter sido feito, em verdade, seria a demonstração de que, independente do valor dos bens em questão, os mesmos não seriam "intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços". Todavia, isto não foi feito.

Edmar de Oliveira Andrade Filho explica que "As despesas, para serem dedutíveis, devem estar adequadamente comprovadas. Se a lei não impõe requisitos específicos para formalização de atos e negócios jurídicos em geral, é de se deduzir que o contribuinte pode pretender provar certos fatos de acordo com todos os meios em direito admitidos. (...) Simples suspeitas não são suficientes para desfazer a presunção de legitimidade e boa-fé que milita em favor do contribuinte. (...) Em outras palavras, ou o Fisco aceita o que lhe foi apresentado ou mostra e prova a irregularidade" (Imposto de renda das empresas. São Paulo: Atlas, 2004, p. 177 e 178).

Tais lições, ainda que não elaboradas especificamente para questões como a presente, servem para demonstrar que incumbe ao Fisco demonstrar, diante da cláusula legal aberta, que as despesas da contribuinte não se encaixam nesta. Caso contrário, imaginamos imperará a pura insegurança jurídica, porquanto a caracterização da dedutibilidade dos gastos variará de agente fiscal para agente fiscal,



diante da dificuldade de se interpretar o que significa gastos "intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços".

Passo a analisar a matéria questão relativa ao recolhimento espontâneo de tributo e contribuição social incidente sobre perda de capital, indevidamente contabilizada como redutora de patrimônio líquido.

A decisão recorrida analisou o tema frente ao instituto da denúncia espontânea e concluiu que os pagamento efetuado pela interessada através dos DARF de fls. 51/52 não podem ser considerados como denúncia espontânea.

Assentou que "não é o mero pagamento do tributo antes de qualquer medida fiscalizatória ou procedimento administrativo de apuração da infração cometida que irá livrar o contribuinte das multas punitivas previstas na lei. Isto porque faz-se necessária a **tempestiva comunicação à Administração Fazendária competente de que o ato jurídico descrito no art. 138 do CTN foi perpetrado, pois, caso contrário, não surtirá efeito algum**, conforme, inclusive, tem enunciado Leandro Paulsen:

'A denúncia espontânea deve ser considerada como instituto jurídico tributário. Assim, descabe equipará-la à mera notícia do descumprimento de legislação. Para que ocorra a denúncia espontânea, com o efeito de elisão das penalidades, previsto no art. 138 do CTN, faz-se indispensável que o contribuinte declare a infração cometida e efetue o pagamento imediato do tributo e dos juros moratórios'. (grifos da Relatora)'

Fez referência, ainda, ao § 1º do art. 147 do CTN, que dispõe que a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde e antes de notificado o lançamento. Relaciona esse dispositivo com o art. 138 do CTN, para estabelecer quando que o cumprimento da obrigação acessória (apresentação de declaração) se caracteriza como denúncia espontânea.

Aduziu que, malgrado a ausência de regra a prescrever qualquer procedimento formal para a operacionalização da denúncia espontânea, **o contribuinte precisará atentar para o fato de que o ato a ser praticado deverá cumprir exatamente o objetivo de elidir a responsabilização tributária, não podendo, portanto, ser executado de modo a não se permitir, v.g., aos agentes fazendários tomar conhecimento da comunicação do pagamento da importância devida, o que somente se torna possível com a formalização da peça denunciatória.**

Não me parece que a questão deva ser examinada sob o prisma da denúncia espontânea, sendo mais apropriado analisá-la sob o ângulo do lançamento por homologação.

O Código Tributário Nacional define como lançamento por homologação aquele que ocorre em relação aos tributos cuja legislação específica atribua ao sujeito passivo o dever de, uma vez ocorrido o fato gerador, apurar o tributo devido e efetuar o pagamento. O sujeito passivo não tem que esperar qualquer atitude da administração, devendo ele próprio liquidar o crédito e pagá-lo. A partir daí a administração exerce uma atividade fiscalizatória, verifica se o valor apurado e, se for o caso, pago, está correto e, em caso positivo, homologa a atividade do

sujeito passivo. A autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, inc. V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade, ou tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte, ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento.

O lançamento de ofício é praticado para exigir o tributo (ou diferença de tributo) devido e não pago. A atividade de fiscalização é uma fase do procedimento complexo que caracteriza o lançamento por homologação. No caso concreto, no exercício da atividade fiscalizatória, que deve culminar ou com a homologação da atividade do contribuinte de calcular (e se for o caso, pagar) o tributo devido, a fiscalização apurou irregularidades nos registros contábeis e fiscais do contribuinte. Tendo pedido esclarecimentos, o contribuinte reconheceu as irregularidades formais, e trouxe documentos de arrecadação para comprovar que o valor do tributo correspondente foi recolhido. Ou seja, intentou levar ao conhecimento da autoridade que realizava a atividade investigatória para fins de homologação do lançamento, que o valor do tributo devido já se encontrava recolhido aos cofres públicos. A partir daí, a autoridade deve certificar-se da satisfação ou não da obrigação principal.

Na atividade de lançamento de ofício a autoridade deve apurar o tributo devido de acordo com a legislação aplicável e exigir, com a multa de ofício, apenas a diferença paga a menor. Se o valor pago pelo contribuinte antes de iniciado o procedimento de ofício é igual (ou superior) àquele calculado pela autoridade como devido, descabe lançar qualquer diferença, ainda que tenham ocorrido irregularidades no cumprimento das obrigações acessórias (não retificação de declaração ou do LALUR). Não se pune irregularidade no cumprimento de obrigações acessórias com a multa por lançamento de ofício.

Portanto, desde que o valor devido tenha sido pago, irrelevante, para a homologação, a retificação da declaração. Por outro lado, essa retificação pode ser feita a qualquer tempo, sendo inaplicável, no caso do IRPJ (e da CSLL) o § 1º do art. 147 do CTN, que limitava a retificação de declaração, uma vez que esse tributo não mais se reveste da condição de tributo sujeito a lançamento por declaração. Essa condição do IRPJ, de tributo sujeito a lançamento por homologação, segundo entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, foi implementada pela Lei 8.383/91. Desde então, a declaração de rendimentos não constitui instrumento preparatório do lançamento, destinando-se apenas à prestação de informações econômicas e fiscais.

O § 1º do art. 147 do CTN, ao dispor que “A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento” está se referindo à declaração que serve como **instrumento preparatório indispensável ao lançamento** por declaração. Declaração como simples documento informativo, se não houver disposição legal em contrário, pode ser retificada a qualquer tempo. O que se deve apreciar, a cada caso, são os efeitos dessa retificação.

Todavia, não restou provado, perante a autoridade fiscal, que o valor reclamado em função da perda de capital contabilizada estivesse pago, ainda que sob codificação errada

(aliás, erro facilmente detectável, visto que o código utilizado se refere a imposto de renda de instituições financeiras).

Sobre o valor decorrente da não adição da perda incide imposto de renda no valor de R\$ 49.050,88 (15% + 10% de R\$ 196.203,03). O imposto declarado pelo contribuinte (sem considerar a adição) foi de R\$ 28.180,15. Assim o total devido relativo ao 4º trimestre é de R\$ 77.231,03. O valor recolhido para o período foi de R\$57.259,98 (19.086,66 x 3).

Conquanto houvesse diferença (R\$19.971,05), o sujeito passivo não foi capaz de demonstrar à fiscalização que esse valor quitou parte da diferença de imposto decorrente da perda de capital não adicionada. As planilhas de controle (fls. 53) indicam que essa diferença foi considerada crédito do contribuinte. Embora a recorrente tenha razão ao argumentar as planilhas em questão não são documentos contábeis, mas simples controle interno de recolhimentos, elas apontam no sentido de que os recolhimentos não se destinaram a pagar o tributo calculado pelo contribuinte para o período, tanto que utilizou-os como crédito para quitação do te tributo relativo a períodos posteriores.

Não tendo efetuado a retificação da declaração nem do LALUR (o que não era indispensável), caberia ao contribuinte demonstrar que o valor de R\$57.259,98, recolhido mediante os três DARF, destinou-se integralmente ao pagamento do IRPJ relativo ao 4º trimestre de 1997 (o que resultaria na improcedência parcial do lançamento da parcela de que se trata). Para tanto, deveria ele ter trazido aos autos a prova de que os valores apurados para o 1º e 2º trimestres de 1998 foram integralmente recolhidos, e não compensados com parte do valor pago com os DARF de fl. 51, como indica a planilha.

Esse mesmo raciocínio se aplica à CSLL.

Pelas razões expostas, dou provimento parcial ao recurso para cancelar as parcelas da exigência relativas à glosa da despesa de R\$ 10.261,55 e à glosa de despesas relacionadas com os veículos (itens 1 , 3 e 4 do auto de infração do IRPJ e seus correspondentes no auto de infração da CSLL).

Sala das Sessões, DF, em 15 agosto de 2008


SANDRA MARIA FARONI

