



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.000522/2004-09  
Recurso nº. : 143.751  
Matéria : IRPJ E OUTROS – Exs: 2000 e 2001  
Recorrente : CREDCORP FOMENTO MERCANTIL LTDA.  
Recorrida : 8ª TURMA DRJ – SÃO PAULO - SP  
Sessão de : 24 de março de 2006  
Acórdão nº : 101-95.461

IRPJ – DESPESAS OPERACIONAIS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – COMPROVAÇÃO – GLOSA – Uma vez reconhecido que os serviços contratados são de natureza imaterial, cuja prova há de ser feita indiretamente, e tendo a empresa apresentado as únicas provas possíveis, quais sejam, contratos de prestação de serviços, faturas correspondentes, correspondência à época dos fatos, além dos pagamentos terem sido realizados por meio de cheques nominais à empresa beneficiária, com a respectiva retenção do imposto de renda na fonte, os valores devidamente informados em DIRF e, finalmente, a efetividade do registro contábil, documentos esses não contestados pela fiscalização, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade.

IRPJ - GLOSA DE DESPESAS – ERRO NO PREENCHIMENTO DA DIRF – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO – No lançamento a título de glosa de despesas, o ônus da prova é da Fazenda Pública. A inexistência de registro contábil a débito do resultado do exercício, ainda que o valor tenha sido informado em DIRF, evidencia a improcedência do lançamento, eis que inexistente qualquer valor tributável a ser exigido. Cabível no caso, seria a aplicação de multa regulamentar pela prestação de informações incorretas.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - CSLL - Em se tratando de exigência fiscal procedida com base nos mesmos fatos apurados no lançamento referente ao Imposto de Renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada em relação àquela matéria constitui prejudgado na decisão do feito relativo ao procedimento decorrente.

IRFONTE – PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – Incomprovado que o pagamento denunciado se destinou a terceiro, que não o beneficiário indicado no documento correspondente, considera-se que o pagamento foi

PROCESSO Nº. : 16327.000522/2004-09  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.461

efetivado a beneficiário identificado, sendo indevido o IRFONTE com base no disposto no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CREDCORP FOMENTO MERCANTIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira 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.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

PROCESSO Nº. : 16327.000522/2004-09  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.461

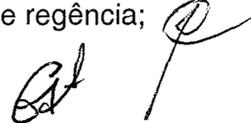
Recurso nº. : 143.751  
Recorrente : CREDCORP FOMENTO MERCANTIL LTDA.

## RELATÓRIO

CREDCORP FOMENTO MERCANTIL LTDA., já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 171/205) contra o Acórdão nº 5.795, de 26/08/2004 (fls. 152/167), proferido pela colenda 8ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo – SP, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 04; CSLL, fls. 09; e IRFONTE, fls. 14.

Consta no Termo de Verificação Fiscal (fl. 19/22), a constatação da seguinte irregularidade fiscal:

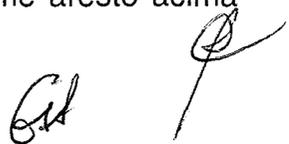
- a) que os sistemas de controle de fiscalização e arrecadação da SRF registram a existência de DIRF apresentada pelo autuado na qual declara pagamentos ao beneficiário DOUBLE "A" S/C, CNPJ 59.023.010/0001-95, efetuados nos meses de janeiro a abril do ano-calendário de 2000, no montante de R\$ 20.032,00 (fls. 32);
- b) que, tendo em conta que :
  - o citado beneficiário possui CNPJ na situação de inaptidão, nos sistemas da SRF, desde 31/05/97;
  - seu responsável legal (do beneficiário), LUIZ EDUARDO DINARDI, teve o CPF cancelado por falta de entrega de declarações;
  - a IN SRF 200/2002 estabelece que qualquer documento emitido por pessoa jurídica inapta, representativo de qualquer transação com terceiros, não possui efeitos tributários, não podendo, assim, terceiros deduzirem como custo ou despesa os valores contidos no documento;
  - e, intimado a comprovar a efetividade da prestação dos serviços pagos com aqueles valores, o autuado não logrou trazer prova suficiente, considerou os pagamentos acima referidos como indedutíveis para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, estando ainda sujeitos a Imposto de Renda na Fonte – IRRF, à alíquota de 35%, na forma do disposto na legislação fiscal de regência;



- c) que, em resposta à intimação para apresentar comprovantes da efetividade dos serviços pagos com aqueles valores, o autuado informara que o contrato, as faturas devidamente quitadas e os respectivos boletos de pagamentos já estariam em poder da fiscalização, estando a efetiva prestação de serviços provada por esses documentos e que, ainda, os serviços teriam natureza imaterial;
- d) que, compulsando os documentos apresentados foram localizadas apenas algumas faturas, em valores semelhantes aos constantes da DIRF, desacompanhadas de comprovantes de pagamento, e que o contrato e os demais documentos apresentados não continham a assinatura do prestador de serviços, e sim uma chancela mecânica;
- e) que entre os trabalhos previstos no âmbito do contrato, destaca-se a produção de pelo menos um relatório sobre assuntos de natureza organizacional e orientação por escrito de alterações necessárias;
- f) que não seria factível que a empresa prestadora de serviços não tivesse produzido nenhum documento escrito para que o autuado pudesse comprovar a efetiva prestação dos serviços;
- g) que, intimados o contribuinte beneficiário dos pagamentos e seu representante legal nos endereços cadastrais constantes das faturas, as correspondências foram devolvidas, comprovando assim, a inexistência dos mesmos;
- h) que como inexistente informação de instituição financeira quanto a recolhimento de CPMF em nome do contribuinte beneficiário dos citados pagamentos, demonstrando não possuir conta-corrente bancária, inferia que os valores pagos pelo autuado não transitaram em conta-corrente do beneficiário;
- i) que no livro razão do autuado consta a saída contábil dos valores em questão para pagamento, o que não é prova suficiente de efetivo pagamento ao alegado prestador de serviços, observando-se que não houve a entrada de recursos em conta-corrente do prestador de serviços.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, tempestivamente a impugnação de fls. 64/85.

A egrégia turma de julgamento de primeira instância decidiu, por maioria de votos, pela manutenção parcial do lançamento, conforme aresto acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:



Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

DOCUMENTOS DE PESSOA JURÍDICA INAPTA. PAGAMENTO SEM CAUSA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. COMPROVAÇÃO PARCIAL. Efetuada a comprovação, na fase de julgamento administrativo, da efetividade do pagamento e da prestação dos serviços relativamente a despesas havidas com pessoa jurídica declarada inapta, deve ser exonerado o crédito tributário constituído por conta dessa infração fiscal, na proporção da parcela provada.

DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA. PESSOA JURÍDICA INAPTA. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. É cabível a multa de ofício qualificada, por evidente intuito de fraude, quando a documentação apresentada para comprovar as despesas é inidônea, por originária de pessoa jurídica com situação de inaptidão no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), e o contribuinte não logra provar o pagamento respectivo e a efetiva utilização dos serviços.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. IRRF. O decidido no Imposto de Renda alcança a tributação reflexa dele decorrente, no que respeita à CSLL e IRRF.

Lançamento Procedente em Parte

Ciente da decisão em 27/09/2004 (fls. 170) e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 25/10/2004 (fls. 171), alegando, em síntese, o seguinte:

- a) que as despesas no montante de R\$ 3.515,00, referente a dezembro de 1999 e R\$ 3.515,00, referente a janeiro de 2000, restam comprovadas através do contrato de prestação de serviços, das faturas e do efetivo pagamento através dos cheques nominais. Tais valores são decorrentes do contrato nº 055/99, no valor de R\$ 7.030,00, já anexado aos autos;
- b) que o pagamento foi realizado através de dois cheques, o primeiro no montante de R\$ 3.515,00, em 13/12/99, sem desconto do IRFONTE (fls. 148), e o segundo valor de R\$ 3.409,56, em 07/01/00, (fls. 146), com desconto do IRFONTE, decorrente do primeiro e do segundo pagamento, no valor de

R\$ 105,44, conforme fatura n. 1208 (fls. 27). Esse foi o entendimento do próprio relator do voto vencido da turma de julgamento;

- c) que, em relação às despesas de R\$ 662,99, decorrentes de fevereiro/00 e R\$ 3.168,00, decorrentes de março/00, também estão devidamente comprovadas. Referidas despesas são decorrentes do contrato n. 058/99, no valor de R\$ 9.460,00, já anexado aos autos, o qual prevê o pagamento dos serviços em três parcelas, bem como horas despendidas além da variação prevista no timesheet, a saber: 40 dias corridos com estimativa de 120 horas orçadas ao custo de R\$ 9.460,00;
- d) que a despesa no valor de R\$ 662,99, é referente às horas adicionais de serviços, conforme previsto no contrato supra. Tal valor foi discriminado na fatura n. 1224. (fls. 23) e o pagamento foi efetuado em 11/02/00, conforme cheque no montante de R\$ 3.448,48 (fls. 142), equivalente a R\$ 2.838,00 (2ª parcela do contrato), mais R\$ 662,99. O valor do cheque é líquido, já descontada a parcela de R\$ 42,57, referente ao IRFONTE correspondente à 2ª parcela do contrato, mais R\$ 9,94, correspondente às horas adicionais;
- e) que a despesas no montante de R\$ 3.168,00 corresponde ao valor de R\$ 2.838,00 (3ª parcela do contrato) mais o valor de R\$ 330,00 (horas adicionais) conforme fatura n. 1231 (fls. 25). O pagamento foi realizado em 10/03/00, conforme o cheque de R\$ 3.168,00 (fls. 140);
- f) que a efetiva prestação de serviços das despesas de R\$ 3.515,00 (dez/99); R\$ 3.515,00 (jan/00); R\$ 662,99 (fev/00) e R\$ 3.168,00 (mar/00), foi devidamente comprovada, ao contrário do entendimento da turma julgadora, pelos contratos de prestação de serviços, pelo relatório, pelas faturas, pelos cheques nominais de pagamentos, haja vista que o objetivo da contratada "Double A" era apenas e tão-somente o

acompanhamento e orientação à recorrente na reorganização do departamento de cobranças;

- g) que, em relação ao valor de R\$ 2.550,00, referente a abril de 2000, declarado em DIRF, cabe destacar que realmente não existe nenhum tipo de documento comprobatório da efetividade dos serviços prestados, isso porque não ocorreu nenhuma prestação de serviços em abril/00. Na verdade, a recorrente cometeu um erro de fato ao declarar tal valor em DIRF, haja vista que esse pagamento é totalmente inexistente. Tanto isso é verdade, que basta verificar os livros Razão e Diário do período (Doc. 02), para verificar que não foi debitado o valor de R\$ 2.550,00, referente ao pagamento de prestação de serviços para a empresa Double A. Portanto, tendo em vista que o mencionado valor não foi contabilizado como despesa, o resultado não foi alterado, o que, por conseguinte, não acarreta qualquer prejuízo ao Fisco;
- h) que, sendo assim, resta comprovado que a recorrente cometeu apenas e tão somente, erro de preenchimento da DIRF ao declarar o valor de R\$ 2.550,00, sem contudo, alterar o seu resultado tributável. Logo, uma vez comprovado o erro e verificado que o Fisco não foi prejudicado, a pretensão fiscal é insubsistente, em face da inexistência de fundamento legal que faça do erro de fato a hipótese de incidência dos citados tributos;
- i) que os lançamentos decorrentes de CSLL e IRFONTE também não devem prosperar;
- j) que, com relação à multa qualificada, cabe ao Fisco apontar as irregularidades incorridas pelos contribuintes. Conseqüentemente, por óbvio, não há como fazer isso sem comprovar tais infrações. Esse, inclusive, é o entendimento do i. relator do voto vencido, conforme constata-se do acórdão



PROCESSO Nº. : 16327.000522/2004-09  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.461

recorrido, que manteve sua posição no sentido de excluir a multa de 150%.

Às fls. 297, o despacho da DEINF em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



## VOTO

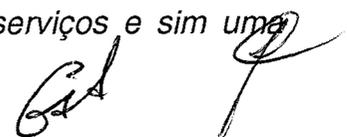
Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O crédito tributário sob análise deste Colegiado tem por objeto os valores de rendimentos declarados pela recorrente o autuado em DIRF (fls. 32) – Código 1708 - IRRF – Remuneração de Serviços Prestados por Pessoa Jurídica – correspondentes ao ano-calendário de 2000, tendo por beneficiária a empresa DOUBLE “A” S/C LTDA., cuja inscrição no CNPJ havia sido declarada inapta desde 31/05/97.

Conforme destacado pela autoridade autuante, a contabilização de transações com pessoas jurídicas em situação de “inaptidão” nos cadastros da SRF sofre as restrições fiscais especificadas no artigo 43 da IN SRF 200/2002. Segundo esse artigo, os valores constantes de documento emitido por essas pessoas jurídicas não podem ser deduzidos como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de terceiros beneficiários desse documento. A restrição é excepcionada apenas nos casos em que o beneficiário comprove o pagamento do preço e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços prestados. Caso isto não ocorra, além da glosa de eventuais despesas deduzidas por conta dos valores constantes do citado documento, incidirá imposto de renda na fonte, à alíquota de 35%, nos termos do artigo 61, da Lei 8.981/95.

No Termo de Verificação (fls. 19/22), a autoridade fiscal informa que, após examinar os documentos fornecidos pela fiscalizada como comprovação das despesas realizadas, encontrou apenas *“algumas faturas da DOUBLE “A”, em valores semelhantes aos constantes da DIRF, desacompanhadas de comprovantes de pagamentos”*; verificou que *“tanto o contrato como os demais documentos apresentados nunca apresentam assinatura do prestador de serviços e sim uma*



PROCESSO Nº. : 16327.000522/2004-09  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.461

*chancela mecânica*” e não encontrou nenhum relatório produzido pelo prestador de serviços, que pudesse servir como indicador da efetiva realização dos serviços.

Informa ainda que intimou a empresa DOUBLE “A”, a prestar esclarecimentos, ocorrendo, contudo, que não foi localizada no endereço constante do cadastro da SRF. Além disso, constatado não constar a razão social nos relatórios de CPMF emitidos pelas instituições financeiras, o que indicaria não ser titular de conta-corrente, inferiu que a citada empresa não poderia ter recebido pagamentos via sistema bancário.

Diante disso, considerando que o autuado não comprovava a efetividade da prestação dos serviços, nem o seu pagamento ao alegado prestador dos serviços, mas registrara apenas a saída desses valores da conta-corrente contábil, decidiu, com base na IN SRF 200/2002, efetuar o lançamento de IRPJ – Pagamento sem Causa, CSLL – Falta de Recolhimento e IRR – Pagamento a Beneficiário não Identificado/Pagamento sem Causa, sobre os referidos valores de rendimentos declarados na DIRF, aplicando a multa qualificada de 150%,

Os valores objeto do lançamento foram R\$ 10.813,33, relativos a janeiro/2000; R\$ 3.500,67, referentes a fevereiro/2000; R\$ 3.168,00, relativos a março/2000 e R\$ 2.550,00, referentes a abril/2000, totalizando R\$ 20.032,00.

A colenda turma de julgamento de primeiro grau manteve parcialmente a exigência, por maioria de votos, tendo sido vencido o ilustre relator, que prolatou seu voto no sentido de dar provimento parcial, mantendo a exigência tão-somente em relação à parcela de R\$ 2.550,00, cujo pagamento não foi comprovado, bem como pela exclusão da multa qualificada.

O ilustre relator do aresto recorrido ficou vencido em relação à multa qualificada de 150%, tendo a turma julgadora mantido a mesma, com a exclusão das parcelas de R\$ 3.784,00 e R\$ 2.838,00.



PROCESSO Nº. : 16327.000522/2004-09  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.461

Em grau de recurso, a contribuinte insiste que as despesas encontram-se devidamente comprovadas por meio de contrato de prestação de serviços, das faturas e do efetivo pagamento através dos cheques nominais.

Argumenta também que, em relação à glosa do valor de R\$ 2.550,00, referente a abril de 2000, declarado em DIRF, realmente não existe nenhum tipo de documento comprobatório da efetividade dos serviços prestados, isso porque não ocorreu nenhuma prestação de serviços no referido mês. Simplesmente teria cometido um erro de fato ao declarar tal valor em DIRF, haja vista que não houve qualquer pagamento, tampouco registro do citado valor como despesa.

Afirma que, para comprovar a inexistência do pagamento e/ou registro como despesa, basta verificar os livros Razão e Diário do período (Doc. 02), o que não acarretou qualquer prejuízo ao Fisco.

Pois bem, permanece na presente instância a tributação em relação às seguintes parcelas: R\$ 3.515,00; R\$ 3.168,00; R\$ 662,99; e R\$ 3.515,00, as quais a recorrente apresentou cópias de cheques nominativos à empresa beneficiária, faturas correspondentes bem como o contrato de prestação de serviços, correspondência remetida pela prestadora dos serviços, relatório dos serviços realizados e memória de cálculo dos honorários.

Com relação ao valor de R\$ 2.550,00, a recorrente afirma que ocorreu apenas erro no preenchimento da DIRF, pois na verdade, não houve qualquer pagamento, tampouco registro como despesa da referida importância.

Inicialmente, cabe a análise dos valores cujos pagamentos encontram-se devidamente escriturados, os quais foram efetuados por meio de cheques nominais à beneficiária.



A respeito da matéria em discussão, qual seja a dedutibilidade das despesas operacionais para fins tributários, a legislação de regência, inserta nos artigos 251, 264, caput, 299, §§ 1º e 2º, 300, 304, e 923 do RIR/1999, assim dispõe:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§ 1º (...)

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º (...)

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).



PROCESSO Nº. : 16327.000522/2004-09  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.461

Na esteira das disposições acima transcritas, é certo que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, como é o caso da recorrente, deve manter a escrituração com observância da legislação comercial e fiscal e deve manter em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar a sua situação patrimonial. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados desde que comprovados por documentos hábeis.

Em sua defesa, a recorrente afirma que os serviços em questão foram efetivamente prestados pela empresa DOUBLE "A", e pagos, conforme comprovam os documentos anexados, os quais deixaram de ser apresentados à autoridade fiscal quando intimada, quais sejam: a) Relatório "Revisão Auditorial Setor de Cobranças em Litígio" (fls. 130 a 139), contendo descrições de situações encontradas nos serviços de cobrança do autuado e comentários e recomendações; b) microfilmes dos cheques referentes aos pagamentos realizados (fls. 140 a 149).

Do exame dos documentos citados, não restam dúvidas que os mesmos guardam pertinência com o objeto e perfil dos trabalhos constantes nos respectivos contratos de prestação de serviços, conforme a "Carta-proposta conversível em CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS N/ nº 055/99", de 10/12/99 (fls. 50/54), e "Carta-proposta conversível em CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS N/ nº 058/99", de 07/01/2000 (fls. 47/49).

No primeiro contrato (nº 055/99), consta o valor de R\$ 7.030,00, com a realização de dois pagamentos de R\$ 3.515,00, prevendo também pagamentos adicionais por conta de tempo despendido em reuniões excedentes às previstas no acordo. A liquidação desse contrato se deu por meio do cheque de R\$ 3.515,00 (fls. 148), em 13/12/99, sem desconto de IRRF, e do cheque de R\$ 3.409,56 (fls. 146), valor este que somado ao IRFONTE no valor de R\$ 105,44, totaliza R\$ 3.515,00, conforme demonstrado na fatura nº 1208 (fls. 27).

PROCESSO Nº. : 16327.000522/2004-09  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.461

O segundo contrato, nº 58/99, no valor de R\$ 9.460,00, estabelece o pagamento inicial de R\$ 3.784,00, com duas parcelas adicionais de R\$ 2.838,00, além do pagamento de horas despendidas à base de R\$ 78,33/hora. Por conta desse contrato, foi emitido o cheque de R\$ 3.727,24, em 13/01/2000 (fls. 144). Referido valor, somado ao IRRF de R\$ 56,76, integraliza o valor da parcela inicial de R\$ 3.784,00, consoante mostrado na fatura 1212 anexada (fls. 26).

Assim, os três pagamentos, dois do primeiro contrato e um do segundo, somam R\$ 10.814,00, valor que corresponde ao declarado em DIRF para janeiro de 2000, e objeto do lançamento fiscal.

Com relação às duas parcelas de R\$ 2.838,00 previstas no segundo contrato foi paga juntamente com as horas adicionais de serviços no valor de R\$ 662,99, conforme discriminado na fatura nº 1.224 (fls. 23), corresponde ao cheque de R\$ 3.448,48 (fls. 142). Considerando o IRRF descontado, o valor bruto desses pagamentos, de R\$ 3.500,99, corresponde ao valor declarado na DIRF para fevereiro de 2000, com uma diferença irrelevante, o qual foi objeto do lançamento fiscal.

A segunda parcela do contrato, no valor de R\$ 2.838,00 foi paga com o valor das horas de serviços extras, no total de R\$ 330,00, conforme fatura nº 1231 (fls. 25), de acordo com o cheque de R\$ 3.168,00 (fls. 140). Respectivo valor corresponde ao valor declarado na DIRF para março de 2000, o qual também foi objeto do lançamento de ofício.

Diante desses elementos, a colenda turma de julgamento de primeira instância considerou que a interessada não trouxe aos autos qualquer elemento novo ou prova capaz de elidir a base em que se assenta a autuação, tendo mantido integralmente a exigência fiscal.



PROCESSO Nº. : 16327.000522/2004-09  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.461

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento dos julgadores de primeiro grau, pois os documentos trazidos aos autos pela defendente, tais como o relatório dos serviços prestados, cópia dos contratos firmados, além dos respectivos cheques formam conjunto probatório suficiente para demonstrar a efetividade e o pagamento dos serviços contratados.

Consta dos contratos firmados a espécie do serviço a ser realizado, o valor correspondente, o local da prestação dos serviços, a efetividade dos pagamentos realizados, sendo que todos eles foram efetuados por meio de cheques nominais, com a emissão da respectiva nota fiscal de prestação de serviços, tendo sido realizada a retenção do respectivo imposto de renda na fonte, o qual foi devidamente recolhido aos cofres da União e os valores correspondentes informados em DIRF à SRF.

É necessário registrar que a autoridade lançadora não impugnou a natureza das despesas, tendo-as glosado apenas por entender que não foi comprovada a efetiva prestação dos serviços.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, estabelece que é de competência exclusiva da autoridade administrativa, a constituição do crédito tributário, no qual descreve todos os componentes da hipótese de incidência, em especial a matéria tributável. Porém, o poder concedido pela norma legal para a lavratura de auto de infração possui uma limitação no que se refere ao ônus da prova, pois, com ressalva às hipóteses de presunção estabelecidas por lei, à Fazenda Pública cabe provar a prática de eventuais irregularidades fiscais.

Diante disso, por ocasião do exame de despesas devidamente escrituradas e apoiadas em documentação hábil, e mais, tendo sido devidamente comprovada a efetividade dos pagamentos à empresa beneficiada, como é o caso dos presentes autos, cabe à fiscalização a prova de que referidos dispêndios não seriam dedutíveis, seja pelo fato da usualidade ou necessidade à manutenção da fonte produtora, seja pela idoneidade dos documentos.



Ou seja, somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária, hipoteticamente descritos em lei, é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador, formalizável, então, mediante a atividade de lançamento, da qual o auto de infração é uma das espécies.

No exame por parte do fisco da existência da obrigação tributária e a decorrente lavratura do auto de infração, é indispensável a determinação da matéria tributável, pois trata-se do elemento gerador do tributo devido.

Destaque-se os ensinamentos de Geraldo Ataliba, em sua obra “Hipótese de Incidência Tributária”:

41.1 O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h. i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

41.2 Assim, o aspecto material da h.i. é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.

É o mais importante aspecto, do ponto-de-vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (a que a h. i. se refere) pertence. Contém ainda as indicações da subespécie em que ele se insere (Ed. RT, 3a. Ed., pg.99).’

Nesse sentido, para a lavratura do auto de infração, torna-se indispensável demonstrar de forma perfeitamente configurada a caracterização da matéria tributável, caso contrário, não se pode afirmar ter ocorrido o fato gerador, conforme se depreende da legislação de regência extraída do RIR/94, *verbis*:

Art. 223. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º).

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º).

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 2º).

No caso em apreço, não obstante o esforço demonstrado pela fiscalização nos trabalhos que realizou, não emerge dos autos do processo, a prova de que as despesas de prestação de serviços efetivamente não foram realizadas.

Se mais não bastasse, a recorrente trouxe aos autos do processo elementos convincentes que por si só justificam os dispêndios realizados.

Da jurisprudência firmada neste Primeiro Conselho de Contribuintes em casos julgados semelhantes ao presente pode-se destacar os seguintes acórdãos:

Acórdão nº 101-95.059, de 06.07.2005:

DECADÊNCIA – Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em caso de dolo, fraude, simulação ou conluio, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência se rege pelo artigo 173, inciso I, do CTN.

SIMULAÇÃO- A simulação deve ser provada, cabendo à fiscalização fazê-lo, podendo, para tanto, utilizar-se de presunção simples. PRESUNÇÃO- Para que seja aceita como prova, a presunção simples deve reunir os requisitos de seriedade, concordância e precisão, sendo forçoso produzir a necessária ligação entre os indícios e o raciocínio conclusivo lógico que permita a ela chegar.

Acórdão nº 101-94.476, de 28.01.2004:

IRPJ-DESPESAS-GLOSA POR FALTA DE COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - Uma vez reconhecido que os serviços contratados são de natureza imaterial, cuja prova há de ser feita indiretamente, e tendo a empresa apresentado as únicas provas possíveis (cópias dos contratos, notas fiscais, documentos correspondentes aos pagamentos, correspondências, reconhecimento do prestador do serviço, etc..) documentos esses não contestados, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade.

Acórdão nº 107-06.869, de 06.11.2002:

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

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

Acórdão nº 107-07.220, de 01.07.2003:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - REQUISITOS - O crédito tributário lançado deve revestir-se de elementos capazes de assegurar a certeza e a liquidez. A busca desses requisitos indispensáveis cabe ao fisco, não se admitindo a inversão do ônus da prova fora dos casos previstos em Lei.

IRPJ - CUSTOS/DESPESAS - GLOSA - Cabe ao fisco fazer a prova da inexistência das despesas/custos devidamente contabilizados e apoiados em documentos cuja regularidade não foi questionada.

DISPÊNDIOS COM A REFORMA DE BENS DE ATIVO - Para exigir a ativação dos gastos com a reforma de bens do ativo permanente, o fisco deverá demonstrar que houve aumento da vida útil prevista em, pelo menos, 12 meses.

Acórdão nº 107-07.138, de 14.05.2003:

IRPJ – GLOSA DE DESPESAS – ONUS DA PROVA -  
-INVERSÃO - OFENSA AO ART. 142 DO CTN –  
IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Tendo o contribuinte, diante da singela intimação fiscal que recebera, justificado as despesas de natureza normal e usual que contraiu mediante a apresentação de notas fiscais, contratos e demais documentos, era dever da fiscalização, caso entendesse que a efetividade dos serviços ainda não se achava devidamente demonstrada, de aprofundar seus trabalhos de sorte a efetivamente infirmar a sua dedutibilidade, mormente tendo sido provado nos autos a circunstância de que a recorrente era locatária em empreendimento industrial de propriedade de uma das sócias e que, portanto, era absolutamente razoável a circunstância de que os dispêndios que tinha foram derivados das utilidades de que usufruía, bem como dos demais serviços prestados pelas demais sócias.

Acórdão nº CSRF/01-03.972, de 18.06.2002:

IRPJ – DESPESAS DE SERVIÇOS – EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO – ÔNUS DA PROVA - GLOSA - CABIMENTO – Não é lícito ao Fisco proceder à glosa de despesas de serviços suficientemente descritos em notas fiscais, se a fiscalização deixa de reunir provas, ou mesmo indícios, de que os serviços não foram ou não poderiam ter sido prestados. Cabível, entretanto, a glosa, se o contribuinte deixa de comprovar documentalmente os lançamentos contábeis relativos às despesas de serviços.

Cabe trazer a colação o julgado proferido pela E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CSRF/01-03.972, que analisou questão semelhante ao dos presentes autos:

O tema é bastante conhecido pelas diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, que firmaram jurisprudência no sentido de que para que a despesa seja dedutível não basta comprovar que o serviço foi contratado e

que houve o pagamento do preço, uma vez que a prestação relativa ao pagamento tem por contrapartida a efetiva prestação do serviço e não sua mera contratação.

Ocorre que essa jurisprudência só tem reconhecido o direito de o Fisco indagar da efetiva prestação dos serviços nos casos em que a fiscalização reúne provas, ou mesmo indícios, de que os serviços não foram ou não poderiam ter sido prestados, ou nos casos em que a nota fiscal emitida pelo prestador do serviço não descreve com clareza e precisão o serviço prestado.

No caso dos autos, não trouxe a fiscalização qualquer elemento que pudesse colocar em dúvida a efetiva prestação dos serviços.

São conhecidos os procedimentos de diligência junto a supostos prestadores dos serviços em que a fiscalização constata, entre outras: 1. ausência de pessoal técnico qualificado para a execução do serviço; 2. preço incompatível com o serviço descrito na nota fiscal; 3. prestador do serviço é pessoa ligada ao tomador do serviço; 4. nota fiscal de prestação de serviços emitida em data próxima à do encerramento do período de apuração do resultado; 5. pagamento do serviço em dinheiro; 6. inexistência de fato do prestador do serviço no endereço indicado etc.

No presente caso, a acusação fiscal (Termo de Verificação de fl. 81) limita-se a afirmar que as notas fiscais relativas às despesas de Propaganda e de Consultoria Financeira não descrevem suficientemente os serviços executados.

Não entendo assim.

A uma porque, segundo pude depreender, foram glosadas todas as despesas com Propaganda e com Consultoria Financeira nos anos de 1991 e 1992, conforme relacionado às fls. 05 e 64.

A duas porque a grande maioria das notas fiscais de serviços discriminam os serviços com o mínimo de informações necessárias para que o Fisco identifique a sua natureza e, em consequência, verifique se estão presentes os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade.

Algumas delas destacam o valor do imposto de renda devido na fonte. Há, inclusive, alguns DARF's comprovando o recolhimento do imposto retido pela empresa ora autuada (doc. de fls. 65 e 71).

Eis, a exemplo, a discriminação constante da primeira nota fiscal recusada pelo Fisco (fl. 6): "Despesas de filmagens incluindo locação de studio, direção, cachês, equipe técnica para cenas internas e externas para VT...30"

Frise-se que o agente fiscal não suscitou nenhuma dúvida quanto à dedutibilidade em si da despesa supra-transcrita, mas sim em relação à efetiva execução do serviço.

Ora, se o Fisco tem dúvida quanto à efetiva prestação do serviço discriminado em nota fiscal, deveria promover diligência junto ao prestador do serviço com vistas a identificar possíveis irregularidades e não simplesmente ignorar documento fiscal que, até prova em contrário, a ser produzida pela fiscalização, é idôneo.

Lembro que nesse mesmo sentido, esta Primeira Turma, no Acórdão nº CSRF/01-02.195, de 07/07/1997, considerou que a demonstração de que os serviços não foram prestados compete à fiscalização, conforme se infere da leitura de sua ementa:

“DESPESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Segundo as provas dos autos, demonstrado pelo Fisco a ausência do serviço, é de se considerar como inválidas as notas fiscais. Recurso provido.”

Naquele caso, o agente fiscal produziu a prova necessária, senão vejamos o seguinte excerto o voto condutor do referido aresto:

“Se isso não bastasse, o Fisco realizou diligência (fls. 130 e 735) na Construtora Braz, visando reunir elementos que comprovassem a prestação dos serviços. Ao invés dos documentos probatórios, os fiscais autuantes apuraram diversas irregularidades:

a) nota fiscal de fls. 154 (cópia às fls. 1074): no verso da original, consta a informação da Fiscalização Volante (fiscal SMMC 28255) atestando que a referida nota encontrava-se em branco em 26.03.85; no seu preenchimento, entretanto, foi posta a data de 28.02.85 (?);

b) nota fiscal de fls. 153 (cópia às fls. 1099): todo o preenchimento se deu através de papel carbono, exceto o campo destinado à data, com o que fica caracterizado indício de fraude;

c) e mais: foram encontradas diversas notas fiscais canceladas, blocos de notas fiscais antigos e sem utilização e situação omissão junto à DRF-BH.”

Da análise da jurisprudência acima transcrita e da questão sob exame, constata-se que os trabalhos da fiscalização, tanto nos casos mencionados quanto no presente lançamento, foram idênticos, qual seja, resumiram-se tão-somente na glosa de despesas de serviços suportados em documentos fiscais que devem ser considerados idôneos, até que se prove o contrário, sem nenhuma outra evidência consistente de irregularidade fiscal.



Nesse sentido, cabe destacar a lição que se extrai do Acórdão n. 107-06.869, proferido pela Egrégia Sétima Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, relator o Conselheiro Neycir de Almeida:

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

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

Objetiva este trabalho lançar luzes e abrir um amplo debate acerca de importante e sempre presente tema de auditoria fiscal.

I – DA INDEDUTIBILIDADE DOS GASTOS

Os gastos dedutíveis ou indedutíveis necessitam de uma premissa básica para que se configurem: que os bens e serviços tenham sido contraprestados. Portanto quando se aborda a tipificação - dedutibilidade ou indedutibilidade -, não se está sequer colocando em dúvida a entrada de mercadorias ou a efetiva prestação de serviços. Esta é variável exógena, vale dizer, fora de quaisquer apreciações. Resulta, pois, que a análise ou auditoria deve-se voltar para outros quatro aspectos basilares:

01 – se os documentos que embasam a operação, em sendo hábeis, inábeis ou idôneos, expressam, com minudência, os bens ou serviços adquiridos; se, frente a serviços técnicos, são aqueles documentos acompanhados de contratos e relatórios profissionais exaustivos e conclusivos, inclusive nominando os profissionais, suas qualificações e forma de vínculos destes com a empresa prestadora de serviços;

02 – se os bens e serviços - objeto das aquisições - , em sendo necessários, normais ou usuais, guardam, por isso mesmo, correlação com a fonte produtora dos rendimentos;

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

04 – se houve a correta escrituração (máxime no LALUR) das respectivas despesas e dos reais montantes dos gastos indedutíveis consagrados na literatura fiscal.

Portanto esses são os únicos requisitos, ou postulados básicos exigíveis para se apreciar a pertinência ou não da dedutibilidade de uma despesa ou custo no âmbito da legislação do Imposto sobre a Renda.

Impugnada a operação por ofensa a um dos quatros itens antes elencados, há de se adicionar o seu montante ao lucro real, mantendo-se, entretanto, o resultado contábil de forma incólume.

Primeira vertente: se os documentos que lastreiam as operações são inábeis ou inidôneos, não há que se impugnar, num primeiro momento, a dedutibilidade dos valores que neles se encerram. Vale dizer: a impertinência documental ou a falsidade material há de se curvar à preexistente contraprestação dos bens e serviços, notadamente após a sua ratificação pela edição da Lei n.º 9.430/96, art. 82 e parágrafo único.

Art.82 – Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único: O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização de serviços.

Apenas à guisa de se evitar quaisquer desencontros quanto ao entendimento da matéria aqui versada, entende-se por documento hábil, para os fins em debate, aquele que, revestido de autenticidade e forma legalmente própria, não confere à operação certeza jurídica. É o caso, por exemplo, de tickets de caixa registradora, nota fiscal da série "D", contratos genéricos de prestação de serviços e, principalmente, sem que haja descrição razoável dos bens adquiridos, ou com descrição meramente abrangente – não-pontual etc. Inábil, os que não reúnem os requisitos formais determinados pela lei estadual regente do ICMS, pela lei municipal (ISS), ou pela legislação do IPI, a exemplo dos recibos ou dos denominados "orçamentos". Já o documento inidôneo ou apócrifo é timbrado pela falsidade material. Consigna-se que a simples constatação da falsidade material não retira da operação o caráter da dedutibilidade para fins do IR., reitera-se.

Em face do que aqui fora assentado, a única matéria tributária factível, nessa fase, será a do IRPJ, mormente porque, no regime de competência, ao contrário do que

assinala o artigo já coligido da Lei n.º 9.430/96, a prova do pagamento da obrigação é despicienda. Esclareça-se, também, que a C.S.S.L. não é devida, tendo em vista que não há disposição legal para se exigir tal prestação quando se está diante de indedutibilidade de despesa na ótica do IRPJ. A indedutibilidade atinge tão-somente o lucro real – não o lucro líquido, que subsiste incólume.

Infere-se, pois, a teor do segundo pilar de sustentação das hipóteses elencadas, que a exigência do IRPJ (por indedutibilidade) pode advir da confirmação da inabilidade do documento quanto a ausência de expressão completa do seu conteúdo ou da operação de compra de entes ingressados - frise-se -, que não se compadecem – tanto pelo seu valor quanto pela sua natureza -, aos objetivos sociais da contribuinte. Nunca em função estrita da inidoneidade ou inabilidade documental – da sua ilegalidade material.

A multa aplicável de ofício será sempre de 75%.

Um dos exemplos limites de despesa dedutível e que robustamente sintetiza o que tudo mais fora descrito é quando o Fisco prova que o fornecedor de fato, em sendo uma pessoa física, utiliza-se de nota fiscal de pessoa jurídica inativa, inapta, encerrada, ou até mesmo de sociedade inexistente. Uma outra modalidade na mesma direção e que deve merecer o mesmo tratamento ocorre quando uma pessoa jurídica se utiliza, pelas mais variadas razões, de nota fiscal de outra empresa com atividade congênere ou não para lastrear a venda efetiva de seus produtos ou de prestação de seus serviços (contrafação). Ou, numa outra hipótese materialmente falsa ao se constatar que o veículo probante fora impresso na clandestinidade, sem autorização do órgão competente.

Aqui, mais uma vez se impõe o seguinte exercício: como houve a necessária contraprestação (por ser um imperativo), nada há que se tributar na empresa adquirente, ratificando-se, dessarte, a veracidade da operação.

Dessa forma sempre restará incompatível ou insubsistente a capitulação da infração ao abrigo do art. 242 do RIR/94 (art. 299 do RIR/99), quando calcada meramente na constatação de documentos pervertidos e com multa majorada de 150%.

Contrário senso, a existência de documentos com grande carga de ilegalidade poderá exibir indícios voltados para outros ilícitos, a exemplo daqueles que reduzem indevidamente o lucro líquido do exercício e, com toda a certeza, aqueles caracterizados pela

omissão de receita havida na empresa ou pessoa física emitente dos documentos impertinentes.

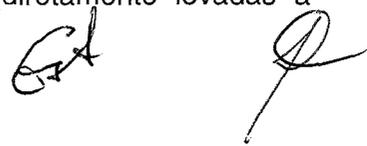
Sintetizando:

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

## II - DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO

Se o Fisco ultrapassar aquela primeira fase, ou fazê-la por depender de outra para caracterizar a fraude presumível, poderá perseguir um desiderato a mais: se o bem ou o serviço sob discussão ingressou ou fora prestado, respectivamente no estabelecimento e ao seu demandador. Nesse ponto importa classificar-se o veículo probante ou documental quanto a sua aptidão ou autenticidade, meramente para se apontar a quem é destinado o ônus da prova. Se restar provada a co-participação do adquirente na implementação da fraude, até mesmo por um conjunto numeroso de indícios diligentemente havidos (reunir elementos indiciários de tal monta, de forma que a empresa não consiga sequer justificar, na mais tênue possibilidade, como indenos ao tributo as operações), o ônus probante estará a cargo da empresa sob auditoria.

Dispensável, entretanto, a comprovação da liquidação da presumível dívida, tendo em vista que até essa fase o regime que consagra tais dispêndios - para efeitos tributários -, é o de competência (despesa/custo incorrido). Na hipótese de bens contabilizáveis no ativo circulante (estoque) da empresa, o demonstrativo deverá exibir, com todas as luzes, a internação dos entes adquiridos nesta conta. Se se tratar de prestação de serviços ou de despesas (diretamente levadas a



débito da conta de resultados do exercício), aí a prova do adimplemento da obrigação extrapola não-só os objetivos tributários, como se transforma em robusto aspecto adicional para se aferir a autenticidade do evento.

Como já se expôs, se o documento for hábil, ou o conjunto de indícios for frágil, recairá sobre o Fisco o ônus de provar a aludida contraprestação impugnada; se o documento estiver tingido pela inidoneidade, com prova ou veementes indícios de participação dolosa do adquirente, ainda que os elementos probantes tenham aparência verossímil, tal ônus se quedará curvo à competência estrita daquele que lhe deu causa. Infere-se que, no caso de documento inábil, a prova será da indelegável competência da auditada.

Não-demonstrada a contraprestação, estar-se-á diante de requisição fiscal – não causada pela ineditabilidade dos gastos -, mas por redução indevida e escusa do lucro líquido do período.

Infirmada ou desnudada a operação, a exigência recairá não só sobre o tributo IRPJ subtraído, com arrimo no art. 24, §1º da Lei n.º 9.249/95, consubstanciado na IN/SRF n.º 11/96, art. 3.º, c/c o art. 63, como também sobre a Contribuição Social sobre o Lucro – ambos penalizáveis com multa majorada de 150% (cento e cinqüenta por cento). Nessa fase todos os documentos, bem assim as operações restarão caracterizados como inidôneos – materiais e ideológicos.

Uma segunda vertente plausível de ocorrência exige que a contraprestação esteja escriturada no montante exato contratado, pois, se menor, estar-se-á em correspondência com outro ilícito concorrente ou supletivo denominado de despesas ou custos não-escriturados, passível de exigência do Imposto sobre a Renda com fulcro em omissão de receita (RIR/99, art. 281); se houver a prova do efetivo dispêndio, também com incidência da tributação na fonte, conforme art. 44 da Lei n.º 8.541/92 ou Pagamento a Beneficiário Não-Identificado.

O próximo passo, compulsório, impõe ao Fisco, após uma oportuna e saudável intimação ao contribuinte (objetivando-se um ente a mais de confronto), o levantamento do dispêndio havido (registrado ou não), e as respectivas datas ocorrentes dos respectivos potenciais desembolsos. Tal iniciativa, quando escriturados os já citados gastos, deve ser do Fisco, tendo em vista que o fato gerador da obrigação reflexa (I.R.R.F.) ocorre na data do efetivo cumprimento ou da efetiva liquidação/desembolso da pseudo obrigação. A inexatidão quanto às datas e valores disponíveis nos



assentamentos contábeis da contribuinte terá o condão de macular, por inválido, o respectivo lançamento fiscal. Ademais, na outra ponta, não é de todo descartável que haja inadimplência (ou não-desembolso) – fato que confluirá para nenhuma imposição tributária a título de I.R.R.F. (até o advento da Lei n.º 9.249/95) ou de Pagamento a Beneficiário Não-Identificado, com âncora no art. 61 e §§ da Lei n.º 8.981/95 (RIR/99, art. 674).

Sintetizando:

- a) -O aspecto formal é fator importantíssimo para se caracterizar o ônus probante, ou deflagrar uma investigação mais direcionada objetivando reunir mais elementos, ainda que indiciários, para inversão do respectivo ônus;
- b) - a prova do pagamento ou da liquidação do débito é da competência do Fisco; se ocorrente, impõe-se a exigência do I.R.R.F., com supedâneo no art. 44 da Lei n.º 8.541/92, até o ano-calendário de 1994; e a teor de Pagamentos a Beneficiários Não-Identificados, com reajustamento do respectivo rendimento, a partir do ano-calendário de 1995;
- c) - a exigência recairá no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), atingindo, similarmente, a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.); e
- d) - a multa de ofício aplicável sempre será majorada, com alíquota de 150%.

Deve ser consignado que consta nos presentes autos as planilhas com a descrição de cada uma das notas fiscais, bem como a descrição dos serviços prestados, a data da emissão, os períodos correspondentes, o valor bruto dos serviços, o valor do IRFONTE, a forma de pagamento e a data dos cheques emitidos pela recorrente para fins de pagamentos, sendo que a fiscalização não conseguiu infirmar a veracidade das mesmas.

Diante de todo o exposto, considerando que as despesas glosadas foram suportadas por notas fiscais que devem ser consideradas idôneas, pois não houve qualquer comprovação em contrário, também em contratos devidamente formalizados e acompanhados de documentos que lhes davam suporte, cujos pagamentos foram devidamente comprovados.



PROCESSO Nº. : 16327.000522/2004-09  
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.461

Assim, é incabível a manutenção glosa ora em exame, sem que a autoridade lançadora tenha reunido indícios suficientes de que estes não teriam sido prestados, máxime diante do fato de que de toda a documentação ofertada pelo contribuinte, quais sejam os contratos que davam suporte às operações, as notas fiscais correspondentes, comprovantes irrefutáveis da efetividade dos pagamentos (cheques nominais à empresa beneficiária), a existência do imposto de renda retido na fonte e informado em DIRF.

Com relação à glosa da parcela de R\$ 2.550,00, constante na DIRF como sendo pagamento realizado no mês de abril de 2000, o qual a recorrente afirma que não existe nenhum comprovante do pagamento ou da efetiva prestação dos serviços, tendo em vista que, na realidade, não houve o citado pagamento, tampouco qualquer prestação de serviço, pois ocorreu um erro no preenchimento da DIRF do ano-calendário de 2000.

Destaca a contribuinte que não houve sequer o registro contábil da pretensa despesa glosada pelo fisco.

Pois bem, do exame do Razão Analítico anexado aos autos pela própria autoridade autuante (fls. 33/38), verifica-se que efetivamente não foi efetuado qualquer lançamento contábil do respectivo valor.

Na peça recursal a contribuinte junta aos autos cópia do livro Diário (fls. 210/229), e do livro Razão (fls. 230/294), relativos às operações realizadas no mês de abril de 2000, de onde conclui-se pela inexistência da contabilização do referido valor.

Se mais não bastasse, é suficiente a leitura da acusação fiscal constante no auto de infração, para chegar à conclusão que a contribuinte tem razão em suas alegações, senão vejamos: a pretensa irregularidade fiscal está assim descrita (fls. 048): *“Valor apurado conforme termo de verificação. Os valores*



**foram lançados com base na DIRF apresentada pelo contribuinte.** De onde se conclui que sequer houve a investigação nos registros contábeis da contribuinte.

Logo a seguir – ainda no auto de infração – o autuante fez constar que **“As datas para o IR fonte foram retiradas das faturas apresentadas ou, na ausência destas foi considerado o último dia do mês”**. Novamente se evidencia a falta de exame da escrituração contábil por parte da fiscalização, pois, conforme comprovam os livros Diário e Razão juntados aos autos, os registros foram realizados em partidas diárias, de onde se pode extrair a data exata de cada um dos pagamentos realizados pela autuada.

A glosa de despesas, entretanto, somente teria cabimento se, indiscutivelmente, tivesse havido a prova de que a contribuinte efetivamente tivesse escriturado o valor correspondente a débito do resultado do período.

Nesse contexto, não vejo como o lançamento possa prevalecer, pois o trabalho fiscal, para que as glosas de despesas fossem mantidas, a meu ver, reclamariam maior aprofundamento nas investigações, mormente para que se examinasse se a recorrente, efetivamente, teria deduzido ou não o valor informado em DIRF. O fato de não constar nos autos qualquer elemento suficiente para justificar a glosa, enfraquece o auto de infração, até porque chega-se à conclusão de que se trata de simples presunção de irregularidade fiscal.

Registre-se, por oportuno, que a autoridade de fiscalização nada falou sobre os documentos contábeis apresentados pela contribuinte.

O mestre Ricardo Mariz de Oliveira, abordando a questão das presunções, assim leciona, ao responder à questão formulada no XII Simpósio Nacional de Direito Tributário, se, em face do artigo 142 do CTN, aplica-se ao lançamento a presunção de legitimidade do ato administrativo que atribui o ônus da prova ao administrado:



Não, por ser atividade vinculada, pela qual o autor do lançamento deve verificar a ocorrência efetiva do fato gerador da obrigação correspondente ao crédito que está constituindo, o ônus da prova do fato incumbe a ele.

Ao sujeito passivo incumbe apenas as contra-provas de fatos que possam se opor ao lançamento, mas este tem como pressuposto essencial a prova efetiva do fato oponível, feita durante o procedimento administrativo.

Mesmo nos casos legais de presunções juris tantum de ocorrência do fato gerador ou da quantificação da matéria tributável, o ônus da prova dos fatos em que assentam as presunções é da autoridade lançadora, cabendo então ao sujeito passivo o ônus das provas que ilidem essas presunções. (In "Caderno de Pesquisas Tributárias", vol. 12 págs. 138/9).

Assim, por uma razão ou por outra e não se olvidando do comando inserto no art. 112 e incisos do CTN, não vejo como manter o lançamento relativo a glosa de despesa no valor de R\$ 2.550,00, por concluir que efetivamente a contribuinte cometeu um erro no preenchimento da DIRF, cujo valor, ao que tudo indica, não foi registrado a débito do resultado do exercício. No caso, seria cabível a aplicação de multa administrativa em razão da prestação de informações à SRF de forma errada.

#### TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

#### CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Em se tratando de exigência fiscal procedida com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao Imposto de Renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naquele lançamento constitui prejulgado na decisão do feito relativo ao procedimento decorrente.



IRFONTE - PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS

Conforme analisado acima, infere-se da narrativa fiscal que o lançamento a título de Imposto de Renda na Fonte com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, deu-se em razão da não comprovação dos serviços prestados pela empresa beneficiária dos pagamentos a títulos de prestação de serviços.

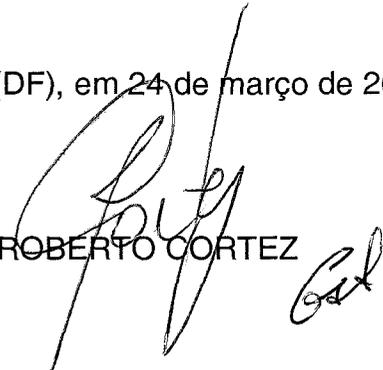
Na espécie, as mesmas razões que excluíram as irregularidades relativas a glosa das despesas também afastam a caracterização de pagamentos a beneficiários não identificados, por se assentarem, em meras presunções de pagamentos por serviços não comprovados.

Tendo em vista que a recorrente apresentou todos os documentos possíveis para a comprovação dos serviços prestados pelas empresas beneficiárias, os quais devem ser considerados idôneos, pela falta de qualquer prova em contrário, considero insuficientes as justificativas da fiscalização para a manutenção da exigência, devendo ser afastada, por conseguinte, a exigência de imposto de renda na fonte.

CONCLUSÃO

À vista do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Brasília (DF), em 24 de março de 2006

  
PAULO ROBERTO CORTEZ