



<b>Processo nº</b>	18471.000579/2005-42
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1302-005.300 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	17 de março de 2021
<b>Recorrente</b>	MCD COMERCIO E REPRESENTACAO DE ARTIGOS PARA PRESENTE LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2000

NULIDADE ACÓRDÃO. PROVAS JUNTADAS POSTERIORMENTE. AUSÊNCIA.

Não é nulo o acórdão proferido por Delegacia da Receita Federal de Julgamento que deixa de analisar provas juntadas após a Impugnação Administrativa e que, ao fim e ao cabo, não teriam qualquer relevância na conclusão final da decisão.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2000

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE ADIANTAMENTOS PAGOS A FORNECEDORES.

Por presunção legal, nos termos do então vigente artigo 281, inciso II do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), a falta de escrituração de pagamentos efetuados é considerada como omissão de receitas. Neste sentido, cabe ao contribuinte comprovar, com documentação hábil e idônea, que os pagamentos apontados pela fiscalização estavam devidamente contabilizados. Não o fazendo, fica caracterizada a omissão de receitas prevista no dispositivo legal em questão.

**DESPESAS DEDUTÍVEIS. REQUISITOS. ÔNUS DA PROVA. GLOSA.**

Para as despesas incorridas pelo contribuinte serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL há que se comprovar o pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser ao menos incorrida/reconhecida (regime de competência) e os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social. Neste sentido, uma vez instado pela fiscalização, é dever do contribuinte comprovar, com documentação hábil e idônea, a dedutibilidade das despesas incorridas. Não o fazendo, considera-se como correta a glosa realizada pela fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Andreia Lucia Machado Mourao, Flavio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Sergio Abelson (suplente convocado(a), Fabiana Okchstein Kelbert, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

## Relatório

Trata-se, o presente processo administrativo, de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte MCD Comercio e Representação de Artigos para Presente Ltda., ora Recorrente, através dos quais o agente autuante constitui créditos tributários de IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS, referente aos ano-calendário de 2000.

Acusação fiscal, consubstanciada no Termo de Constatação Fiscal de fls. 437, está arrimada em dois pontos, quais sejam (i) omissão de receitas e (ii) glosa de despesas incorridas pelo contribuinte naquele ano-calendário.

No que tange à omissão de receitas, a fiscalização afirma que não foram contabilizadas despesas operacionais pelo contribuinte e, por isso, aquela omissão estaria caracterizada, nos termos dos artigos 24 da Lei nº 9.249/1995; 249, inciso II; 251 e parágrafo único; 279; 281, inciso II, 288 e 926 do Regulamento do Imposto de Renda 1999 - RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999. Veja-se, neste sentido, o que constou do Termo de Constatação Fiscal:

Das verificações efetuadas confrontando-se os extratos bancários da circularizada Socinter Sul Com. Internacional Ltda. com as contas contábeis de Caixa e Bancos (diversas contas) escrituradas pela fiscalizada MCD Comércio e Representação Ltda., constatou-se que os depósitos, afirmados recebidos pela fornecedora Socinter por conta de adiantamentos da fiscalizada MCD, elencados na Planilha de Adiantamentos Não Escriturados, parte integrante do presente Termo, no montante de R\$ 385.558,33, não constam como saída de valores na escrituração da fiscalizada, com coincidência de datas e valores, conforme cópias do Livro Razão da conta CAIXA e das contas BANCOS constantes de fls. 191 a 285 de escrituração pela fiscalizada.

Já com relação à glosa de despesas, o agente autuante consignou que, em que pese intimado para tanto, o contribuinte não conseguiu comprovar despesas contabilizadas no montante de R\$1.889.893,35, apontando como infringidos os artigos 249, inciso I; 251 e parágrafo único, 299; 300 e 926 do RIR/1999.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, após ser intimado para comprovar as despesas operacionais lançadas em sua contabilidade, o Recorrente afirmou que *"no que tange os documentos de suporte relativos aos lançamentos contábeis realizados nas contas de despesas.."*, *"...a MCD esclarece que tais lançamentos contábeis podem ser igualmente*

*suportados pelos extratos bancários..." (fls.,185), não apresentando os referidos documentos comprobatórios".*

Devidamente intimado da lavratura dos Autos de Infração, o Recorrente apresentou Impugnação Administrativa, argumentando, tal como consta no acórdão recorrido, o seguinte:

4. A autuada manifesta-se às fls. 477/484, alegando o que segue:
  - 4.1. — as imputações de despesas não comprovadas e de omissão de receita, referenciadas no auto de infração, não refletem de forma alguma a verdade dos fatos;
  - 4.2. — é tradicional empresa do ramo de artigos finos importados para presentes, cuja reputação ilibada em sua área de atuação a fez conquistar mais de sete mil clientes. Ademais, sempre primou pelo devido cumprimento de suas obrigações legais, não necessitando, sob qualquer circunstância, de utilizar artifícios com o objetivo de dissimular ou frustrar a arrecadação tributária por meios ardilosos que mascarem presumidas omissões de receitas;
  - 4.3. — esclarece que não entregou a documentação solicitada pela fiscalização nos prazos inicialmente fixados devido a problemas operacionais gerados a partir da troca de seu escritório de contabilidade. Não obstante, informou o problema ao Fisco e solicitou-lhe a dilação dos prazos acima mencionados (fl. 526). Ressalva que tal documentação foi entregue à fiscalização tão logo foi obtida (fl. 527);
  - 4.4. — relativamente à omissão de receitas, embora não tenha sido mencionado no TVCF, disponibilizou à fiscalização a escrituração da conta de adiantamentos efetuados à SOCINTER (111112000), bem conto a documentação de suporte desta (extratos bancários, cheques microfilmados e documentos de crédito), o que possibilitou a constatação da verossimilhança das informações escrituradas (fls. 555/557);
  - 4.5. — a autoridade fiscal, conforme afirmado no item 5 do TVCF, reconhece que os valores escriturados pela ora Impugnante, como adiantamento à fornecedora SOCINTER (conta 1111120000), conferem com os valores efetivamente recebidos e contabilizados por esta. Ademais, prossegue a interessada, através da verificação dos documentos disponibilizados ao fisco (doe 5, fls. 555/1650), constata-se que as datas dos cheques ou dos documentos de crédito para pagamento dos adiantamentos efetuados, conferem com as suas datas nos respectivos extratos bancários e na conta contábil de adiantamentos à SOCINTER;
  - 4.6. — quanto à não comprovação das despesas glosadas, esclarece que ao ser intimada a apresentar toda a documentação de suporte à sua escrituração contábil de 2000, se absteve de apresentar a parte referente às despesas operacionais escrituradas durante o primeiro semestre do ano em apreço. Entretanto, esqueceu-se a autoridade fiscal de relatar que deixou de apresentar a referida documentação devido à mudança de seu escritório de contabilidade que resultou no extravio desses documentos. Acrescenta que esclareceu ao autuante que os lançamentos contábeis poderiam ser igualmente suportados pelos seus extratos bancários relativos ao período do efetivo pagamento das despesas em questão, o que não foi sequer cogitado pela fiscalização, a qual considerou inexistentes praticamente todas as suas despesas;
  - 4.7. — através de simples verificação das contas "caixa" e "bancos" poderia a fiscalização ter constatado facilmente que estas registraram a saída de recursos para o pagamento dessas despesas e que nessas contas constam os números dos cheques para tais pagamentos ou se o pagamento foi efetuado em dinheiro, conforme se verifica através da planilha I (fls. 529/542), que monta o valor total de R\$ 1.391.586,38. Outrossim, através da análise dessa planilha, verifica-se que o valor total saído de "caixa" e de "bancos", em contrapartida à conta de despesa, não cobre integralmente os valores das despesas glosadas, o que ocorre devido ao fato de a contrapartida de parte dessas despesas (pró-labore, salários, horas extras, etc) ter sido provisionada em contas de passivo. Destaque-se, no que tange às referidas provisões, que estas foram baixadas contra a conta "bancos" na medida em que se realizaram pelo efetivo pagamento;

4.8. — foram emitidos cheques e efetuados débitos em conta corrente para o pagamento de tais verbas salariais em conjunto, conforme se verifica através da planilha II (fls. 543/544), que monta o valor de R\$ 499.522,06;

4.9. — somando-se os valores das planilhas I e II (doc 7 — fls. 543/544), chega-se ao total de R\$ 1.891.108,44, ou seja, uma diferença imaterial de R\$ 1.215,09 em relação ao total das despesas alegadas como não comprovadas, no valor de R\$ 1.889.893,35 (ver item 2.2 acima),

4.10. — portanto, uma vez que as contrapartidas de tais despesas já foram identificadas, a ora Impugnante solicitou aos bancos (doe 8 — fls. 545/554) as cópias dos cheques e dos extratos que comprovam os referidos pagamentos e as juntará ao presente processo tão logo as obtenha.

5. Face aos fatos apresentados, postula que o auto de infração seja anulado, com base nos fundamentos exarados ou em quaisquer outros que porventura venham a ser suscitados de ofício e, no caso desse Ilustríssimo Órgão Julgador entender necessário, converter o julgamento em diligência para a verificação dos fatos alegados, bens como protesta pela juntada posterior dos documentos e, por fim requer o deferimento de sua impugnação.

Ao analisar os argumentos e documentos apresentados pela Recorrente, a DRJ do Rio de Janeiro I (RJ) entendeu por bem julgar como improcedente o apelo, tendo o acórdão recebido a seguinte ementa:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL,**

Data do fato gerador: 31/12/2000

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.** O atendimento aos preceitos estabelecidos na legislação tributária relativos ao processo administrativo fiscal bem como a observância do amplo direito de defesa do contribuinte afasta a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento,

**PEDIDO DE DILIGENCIA,** A perícia reserva-se a elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para o deslinde da questão controversa, não se justificando sua realização quando as provas e os documentos presentes nos autos são suficientes para a formação da convicção e elaboração da decisão no processo administrativo,

**POSTERIOR JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS.** A apresentação da impugnação é o momento de a interessada oferecer todos os elementos que possuir para a sua defesa, inclusive, de juntar as provas de que dispuser, precluindo o seu direito de fazê-lo após o término do prazo legal, devendo ser indeferido o pedido que não observar tal determinação, a menos que se justifique por uma das exceções permitidas,

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

Data do fato gerador: 31/12/2000

**OMISSÃO DE RECEITA. PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS.**

A não contabilização de pagamentos configura omissão de receitas se o contribuinte desconstitui, por meios de documentos habéis e idôneos, a presunção legal

**EXTRAVIO DE DOCUMENTOS.** A simples informação de extravio de documentos, independentemente do motivo alegado, não exclui a responsabilidade tributária do contribuinte, se este não adotou os procedimentos determinados pela legislação. É improcedente a alegação de extravio sem a comprovação da adoção dos referidos procedimentos estatuídos no art. 264, § 1º do Decreto 3.000/1999.

**DESPESAS OPERACIONAIS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.** A não comprovação documental de valores escriturados como despesas operacionais, acarreta a manutenção da glosa de tais valores

**ASSUNTO, OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Data do fato gerador: 31/12/2000

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS, CSLL, COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Subsistindo o lançamento principal, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência daquele, na medida que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

Lançamento Procedente

Não concordando com a decisão proferida pela Turma de Julgamento *a quo*, o Recorrente, ao ser intimado do teor do acórdão recorrido, apresentou Recurso Voluntário, no qual argumenta, em sede preliminar, pela possibilidade de juntadas de provas após a apresentação da Impugnação Administrativa; no mérito repisa os argumentos apresentados no apelo – Impugnação – que deu ensejo ao presente processo administrativo tributário.

Ato contínuo, os autos foram distribuídos a este relator para julgamento.

Este é o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

### DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido em 16/10/2008 (fl. 1921-v), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 11/11/2008 (fls. 1923), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pelo Recorrente e, por isso, uma vez cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

### DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Em sede preliminar, no apelo ora analisado, o Recorrente se manifesta e discorre sobre a possibilidade de o contribuinte, no processo administrativo tributário, juntar aos autos documentação comprobatória a qualquer momento, tendo em vista o princípio da Verdade Material.

Ocorre que, em que pese este relator ter uma inclinação no mesmo Norte defendido pelo Recorrente, no que tange à produção das provas e a necessidade de busca da Verdade Material, não se verifica qualquer nulidade do acórdão recorrido no presente caso. Explica-se.

No Recurso Voluntário, o Recorrente alega que a Turma de Julgamento *a quo*, ao proferir a decisão recorrida, teria incorrido em nulidade, na medida em que teria deixado de analisar os extratos bancários que foram fornecidos pelas instituições bancárias em momento posterior à apresentação da Impugnação Administrativa.

Alega, neste sentido, que teria ocorrido um motivo de força maior, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea a) do Decreto nº 70.235/73, porque a não juntada dos documentos aos autos com a Impugnação se deu por atraso na entrega dos extratos pelos bancos.

Em primeiro lugar, não se pode concordar com a alegação de que houve motivo de força maior para não entrega dos extratos bancários obtidos junto às instituições financeiras. Como se depreende dos Autos de Infração (fls. 501 e seguintes), o Recorrente foi intimado destes no dia 03/05/2005, sendo iniciado o prazo para apresentação da Impugnação Administrativa no dia 04/05/2005.

Entretanto, como se depreende dos documentos juntados pelo próprio contribuinte nos autos (fls. 562 e seguintes), as cartas enviadas às instituições financeiras só foram emitidas no dia 31/05/2005, ou seja, não há dúvidas de que houve desídia do contribuinte na obtenção das provas que entedia como necessária para comprovar suas alegações, já que as solicitou quase ao final do prazo para apresentação da Impugnação.

Cumpre ressaltar, neste ponto, que na carta enviada ao Banco Unibanco (fls. 563), consta a informação de que os documentos foram solicitados no dia 31/05/2005 e que a previsão de atendimento do requerimento do então cliente da instituição bancária seria no dia 08/06/2005. Assim, é patente que, caso os extratos tivessem sido solicitados em uma data próxima ao recebimento das intimações dos Autos de Infração, provavelmente teriam sido fornecidos dentro do prazo para apresentação do apelo inicial.

Desta feita, não se pode admitir a alegação de “força maior”, quando a documentação juntada aos autos demonstra que, em verdade, os documentos não foram apresentados com a Impugnação Administrativa pelo atraso do contribuinte em fazer as respectivas solicitações às instituições financeiras.

De toda forma, independentemente de se considerar a inexistência de força maior, a documentação juntada pelo Recorrente após a impugnação, mesmo que aceita, para busca da Verdade Material, não teria o condão de comprovar suas alegações.

É que, aos olhos do contribuinte, os extratos bancários apresentados poderiam comprovar que houve a efetiva saída dos valores referente às despesas que foram glosadas pela fiscalização. Todavia, como será demonstrado a seguir, a discussão posta nos autos, neste ponto, não se refere ao efetivo pagamento das despesas contabilizadas pelo Recorrente. A acusação fiscal não é sobre eventual ausência dos pagamentos realizados e contabilizados como despesas e sim sobre a não comprovação, com documentação hábil e idônea, das despesas incorridas.

Desta feita, a falta de análise dos extratos bancários juntados intempestivamente pelo Recorrente, independentemente da motivação, não acarretou em qualquer impedimento ao direito de defesa, não podendo se falar em nulidade do acórdão recorrido/

Portanto, REJEITA-SE a PRELIMINAR de nulidade.

## DO MÉRITO

### DA OMISSÃO DE RECEITAS

Nos termos da acusação fiscal, foi imputada a prática de omissão de receitas pelo contribuinte, nos termos, dentre outros dispositivos legais, do artigo 281, inciso II do então vigente RIR/99 (Decreto n.º 3.000/99), que tinha a seguinte redação:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 40):

(...)

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

O agente autuante, no trabalho de fiscalização realizado, identificou que vários adiantamentos realizados a um fornecedor do Recorrente – Socinter Sul Com. Internacional. – não foram contabilizados pelo contribuinte. Neste sentido, transcreve-se, mais uma vez, trecho da acusação fiscal:

Das verificações efetuadas confrontando-se os extratos bancários da circularizada Socinter Sul Com. Internacional Ltda. com as contas contábeis de Caixa e Bancos (diversas contas) escrituradas pela fiscalizada MCD Comércio e Representação Ltda., constatou-se que os depósitos, afirmados recebidos pela fornecedora Socinter por conta de adiantamentos da fiscalizada MCD, elencados na Planilha de Adiantamentos Não Escriturados, parte integrante do presente Termo, no montante de R\$ 385.558,33, não constam como saída de valores na escrituração da fiscalizada, com coincidência de datas e valores, conforme cópias do Livro Razão da conta CAIXA e das contas BANCOS constantes de fls. 191 a 285 de escrituração pela fiscalizada.

O Recorrente, desde a peça inaugural, se defende, argumentando que “*não pode ser responsabilizada pela forma como procedeu a sua fornecedora em sua escrituração contábil*”. Neste sentido, afirma que houve a contabilização daqueles adiantamentos, mas que a fiscalização teria deixado de localizá-los porque não haveria uma coincidência – em especial de datas – com a contabilização de sua fornecedora

A DRJ do Rio de Janeiro, ao analisar o apelo inicial do Recorrente, em um primeiro momento, refutando as colocações da Impugnação Administrativa, deixou claro que, no item 05 do TVCF, “*o Autuante diz, como já aventado no parágrafo 11 acima, ter constatado, após confrontar os extratos bancários da Socinter Sul Com. Internacional Ltda, com as contas de "Caixa" e "Bancos" escrituradas pela autuada, que os depósitos que a Socinter afirma ter recebido por conta de adiantamentos da Impugnante, não constam como saída de valores na escrituração desta, com coincidência de datas e valores, conforme cópias de seu Livro Razão da conta CAIXA e das contas BANCOS*”.

Por outro lado, a Turma de Julgamento *a quo*, ao analisar os documentos juntados pelo Recorrente, demonstrou que eles não seriam suficientes para desconstruir as ilações da fiscalização, em especial porque não se identificou, nas mais de 1000 folhas juntadas aos autos, qualquer elemento que pudesse ratificar as alegações lançadas em sede de Impugnação Administrativa. Veja-se o que constou do acórdão recorrido:

11.4. Apesar da explanação acima, a Interessada não trouxe elementos que possibilitasse afastar o lançamento, ou seja, ela se defende dizendo que através dos anexos denominado ‘doc. 5’ (fls 555/1650 4 as folhas 1652/1909 não foram consideradas como parte integrante do ‘doc. 5’ em razão do ofício de fl. 1651 e despacho de fl. 1910), composto de 1095 folhas, seria possível constatar que as datas dos cheques ou dos documentos de crédito para pagamento dos adiantamentos, coincidem com datas nos respectivos extratos bancários e na conta contábil de adiantamentos à SOCINTER. Ou seja, ela diz que no ‘doc. 5’, composto de 1095 folhas, poderia o Autuante conferir que as datas, nos documentos citados, seriam as mesmas nos respectivos extratos bancários. Mesmo ela não apontando em quais dessas 1095 folhas seria possível constatar tal coincidência, elas (fls. 555/1650, ‘doc. 5’) foram analisadas e não se encontrou elementos que ratificassem a informação da Impugnante.

O que se depreende do trecho acima é que, da análise da documentação apresentada pelo Recorrente, a DRJ não encontrou qualquer elemento que pudesse refutar a acusação fiscal.

No Recurso Voluntário apresentado, em que pese ter sido “alertado” pela insuficiência das provas e, em especial, por não ter apontado quais os elementos constantes daquelas provas poderiam de alguma forma desconstruir a acusação fiscal, o Recorrente não

trouxe nada de novo. Apenas argumentou pela conversão em diligência do julgamento, “*para que tal documentação fosse analisada por técnicos contábeis especializados, os quais poderiam dar fim a quaisquer divergências de entendimentos*”.

Ora, não se pode concordar com o Recorrente.

De pronto, não há que se falar em conversão do julgamento em diligência, na medida em que esta só se mostraria factível se houvesse, de alguma forma, dúvida dos julgadores quanto à documentação apresentada ou se esta tivesse que ser confrontada com outra documentação não acostada aos autos.

Contudo, no presente caso, a análise da documentação apresentada não mostra qualquer início de comprovação das alegações do Recorrente. O que se depreende dos documentos de fls. 555/1650, é que o contribuinte não conseguiu demonstrar que os adiantamentos efetuados para empresa SOCINTER (listados pela fiscalização às fls. 440) foram devidamente contabilizados.

Da análise daquela documentação, este relator não conseguiu identificar qualquer relação entre os lançamentos contábeis do contribuinte e os adiantamentos realizados ao fornecedor. De fato, verificando-se, por exemplo, o “razão analítico” do período juntado às fls. 992 e seguinte, identificou-se alguns lançamentos realizados em nome da empresa SOCINTER. Entretanto, nenhum deles se refere aos pagamentos listados pela fiscalização, não se mostrando, por isso, suficientes para comprovar as alegações do contribuinte.

Deve-se pontuar, por outro lado, que o Recorrente, mesmo alertado pela DRJ pela falta de apontamento dos lançamentos contábeis que pudessem refutar as ilações da fiscalização, não se deu ao trabalho, no Recurso Voluntário, de demonstrar quais seriam os lançamentos que comprovariam que houve a contabilização dos valores que a fiscalização pontuou como não contabilizados.

No apelo apresentado, o Recorrente insistiu na conversão do julgamento em diligência. Contudo, como bem demonstrado pela DRJ, “*nem na fase de instrução do processo, nem da fase de impugnação, ela apresentou documentos que efetivamente sustentassem tais lançamentos contábeis*”. Assim, a conversão em diligência requerida, em verdade, reabriria a fiscalização e obrigaria esta a fazer uma análise já realizada e que não conseguiu ser, de algum forma, refutada pelo Recorrente.

Neste sentido, VOTA-SE por NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, neste ponto.

#### DAS PREMISSAS QUANTO A POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE DESPESAS PELAS EMPRESAS QUE APURAM O IRPJ E CSLL PELO LUCRO REAL.

Outro ponto do lançamento fiscal combatido se refere às despesas contabilizadas pelo Recorrente, que foram glosadas pela fiscalização por não terem sido comprovadas com o documentação hábil e idônea.

Entretanto, antes de adentrar no mérito das glosas realizadas, cumpre, neste momento, discorrer de forma breve acerca das despesas dedutíveis na apuração do lucro real.

Neste contexto, deve-se esclarecer que o dispêndio feito pela entidade ou toda obrigação incorrida para aquisição de bens, serviços ou utilidades, deve ser considerado dedutível se for feito com o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora de

rendimentos. Nessa linha, confira-se os ensinamentos de Hiromi Higuchi em sua obra “Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática”:

As despesas efetuadas pelas pessoas jurídicas podem ser dedutíveis ou indedutíveis na apuração do lucro real. Importante é também o momento em que a despesa operacional é dedutível na determinação do lucro real. A despesa é dedutível pelo regime de competência, ou seja, no momento em que a despesa é considerada incorrida.

As **despesas operacionais dedutíveis** na determinação do lucro real são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no art. 299 do RIR/99, isto é, despesas necessárias à atividade da empresa e à respectiva fonte produtora de receitas. As **despesas necessárias, ainda de acordo com a legislação fiscal, são as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa** (HIGUCHI, Hiromi, Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2015 – 40º ed. – São Paulo: IR Publicações, 215, p.279) (detacou-se).

Os conceitos de despesas necessárias, usuais ou normais estão contidos no artigo 299, do RIR/99 (vigente à época dos fatos geradores). Verifica-se:

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).

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 32/1981, previu que “*o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos*”.

Os Tribunais pátrios não destoam deste entendimento, como se observa do julgado, cuja ementa segue transcrita abaixo, proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3<sup>a</sup> Região:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO-CSLL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA-IRPJ. DEDUÇÃO DE DESPESAS TIDAS COMO OPERACIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. CONDENAÇÃO EM VERBA HONORÁRIA QUE SE MANTÉM 1 - Quanto ao agravo retido, é remansoso o entendimento de que a realização de perícia se revela como o meio de prova oneroso e causador da longa procedural, cabendo quando devem ser esclarecidas questões que não possam ser verificadas sem o conhecimento técnico. A não realização de perícia contábil não caracteriza cerceamento de defesa, vez que a matéria tratada na inicial era de direito, possibilitando assim o julgamento da lide. Com efeito, o CPC/2015 permite o julgamento, dispensando a produção de provas, quando a questão for unicamente de direito e os documentos acostados aos autos forem suficientes ao exame do pedido. Também, o art. 370 do CPC/2015 permite ao juiz a possibilidade de indeferir diligências inúteis ou meramente protelatórias, assim como determinar a realização das provas que entenda necessárias à instrução do processo, mesmo sem requerimento da parte. Na hipótese, o que se discute é a possibilidade de descontos concedidos a clientes como despesas operacionais e despesas de viagem e estadia de médicos e cirurgiões cardiologistas e técnicos, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo totalmente desnecessária a realização de prova pericial, pelo que rejeito o agravo retido interposto. 2. **Despesas operacionais são as pagas ou incorridas para vender produtos ou serviços e administrar a empresa. A legislação de regência prescreve restrições quanto à dedução de despesas efetivamente**

**incorridas e regularmente escrituradas. 3. O Parecer Normativo CST nº 32/81 declara que gasto necessário é o essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. 4. Na determinação da base de cálculo do IRPJ, a legislação considera dedutíveis as despesas operacionais, aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.** 5. Na hipótese, no tocante a dedução dos prejuízos operacionais como despesa, não foram cumpridos os requisitos legais, de forma que não se pode simplesmente acolher o argumento genérico de que estão presentes as condições do artigo 299, do RIR/1999. 6. A autoridade fiscal efetuou a glosa dos valores referentes às despesas efetuadas com pessoas não vinculadas a empresa, como viagens, transporte, estadia de médicos para participação em congressos, exposições e conferências, bem como descontos concedidos a clientes. 7. As notas acostadas aos autos, por si só, não demonstram a finalidade, o relacionamento com a atividade desenvolvida pela autora. As viagens ao exterior deveriam estar devidamente escrituradas e de encontro com a atividade da empresa. 8. Embora útil ou vantajoso o emprego do valor, caracteriza-se um incremento, mas não uma despesa necessária ou operacional. 9. Quanto à verba honorária, esta deve ser mantida, conforme fixada na r. sentença. 10. Agravo retido rejeitado. Apelação não provida. (AC 00089632520114036100, DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, TRF3 - TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:18/01/2017 ..FONTE\_REPUBLICACAO:.)

Deve-se ressaltar, ainda, que, tendo em vista o regime de competência, mesmo aquelas despesas ainda não efetivamente pagas, mas já reconhecidas na contabilidade (incorridas), podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como, inclusive, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça. Veja-se:

**DIREITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. LUCRO REAL. DESPESA OPERACIONAL. FÉRIAS. EMPREGADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. AQUISIÇÃO DO DIREITO. CONCEITO DE DESPESA INCORRIDA.**

1. Cuida-se, na origem, de Ação Declaratória proposta com a finalidade de obter provimento jurisdicional que reconheça o direito à dedutibilidade de despesas incorridas pela aquisição do direito às férias dos empregados, na apuração do IRPJ do ano-base de 1978 (fl. 12).

2. A controvérsia posta, desde a inicial, diz respeito ao período em que essa dedução é possível, e não propriamente à existência desse direito, o que se tornou inquestionável.

3. Uma vez adquirido o direito às férias, a despesa em questão corresponde a uma obrigação líquida e certa contraída pelo empregador, embora não realizada imediatamente. Dispõe o art. 134 da CLT que "As férias serão concedidas por ato do empregador, em um só período, nos 12 (doze) meses subsequentes à data em que o empregado tiver adquirido o direito".

**4. De acordo com o § 1º do art. 47 da Lei 4.506/1964, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para realizar as transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Tais despesas são consideradas operacionais e a legislação autoriza seu abatimento na apuração do lucro operacional (art. 43 da Lei 4.506/1964).**

**5. Se a lei permite a dedução das despesas pagas e das incorridas, não só as que já foram efetivamente adimplidas são dedutíveis. Despesa incorrida é aquela que existe juridicamente e possui os atributos de liquidez e certeza.**

6. Na legislação tributária, prevalece a regra do regime de competência, de modo que as despesas devem ser deduzidas no lucro real do período-base competente, ou seja, quando jurídica ou economicamente se tornarem devidas.

7. Com a aquisição do direito às férias pelo empregado, a obrigação de concedê-las juntamente com o pagamento das verbas remuneratórias correspondentes passa a existir juridicamente para o empregador. Nesse momento, a pessoa jurídica incorre numa

despesa passível de dedução na apuração do lucro real do ano-calendário em que se aperfeiçoou o direito adquirido do empregado.

8. Recurso Especial não provido. (REsp 1313879/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 08/03/2013) (destacou-se)

Dessa forma, são requisitos básicos para os gastos com despesas serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

(i) a comprovação do pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser ao menos incorrida/reconhecida (regime de competência);

(ii) os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social.

Esses são os requisitos básicos para a dedutibilidade das despesas pelo contribuinte e é com essa premissa que se analisará as ilações da fiscalização e os argumentos apresentados pelo Recorrente.

#### DO ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de Auto de Infração, em que a administração constituiu créditos tributários de ofício, quando identificou incorreções e/ou omissões nos lançamentos contábeis e fiscais previamente realizados pelo contribuinte, há que se entender de quem é o ônus probatório: do fisco ou do contribuinte?

No presente contexto, afasta-se, de pronto, os casos de presunção relativa, como, por exemplo, o de omissão de receitas por depósitos bancários (artigo 42, da Lei 9.430/96). Nestes casos, em que pese a sua discutível constitucionalidade, o legislador entendeu que o ônus probatório é do contribuinte. Assim, sendo devidamente intimado acerca das informações levantadas pela fiscalização e caso não haja comprovação em contrário por parte do fiscalizado, a ele será presumida determinada conduta.

Mesmo nestes casos, entretanto, não pode a fiscalização, de forma unilateral, afirmar a existência de renda omitida, por exemplo, sem que seja dada a oportunidade ao contribuinte de fazer prova em contrário. Fabiana Del Padre Tomé, refutando de forma veemente a possibilidade de existência, no ordenamento, das chamadas presunções absolutas ou mistas, assim se pronuncia sobre as chamadas presunções relativas:

Apesar de caracterizarem importante instrumento de que dispõe a Administração, auxiliando-a nas tarefas fiscalizatória e arrecadatória, as presunções têm seu emprego delimitado por normas constitucionais que traçam os contornos da competência tributária, além das que asseguram direitos dos contribuintes. Por tal razão, não encontram guarida em nosso ordenamento as presunções absolutas nem as chamadas presunções mistas. As primeiras são obstadas pela rígida repartição constitucional das competências para instruir tributos, bem como pelos princípios da estrita legalidade tributária, da tipicidade e da capacidade contributiva. Quanto às presunções mistas, violam não apenas os primados da tipicidade e capacidade contributiva, mas também o direito à ampla defesa, já que restringem as provas possíveis de serem utilizadas para ilidir o fato presumido.

As presunções susceptíveis de serem empregadas pelo Fisco são apenas as relativas, por possibilitarem ao contribuinte a livre produção probatória em sentido contrário. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 301 e 302)

Contudo, excetuado os casos de presunção relativa (as únicas presunções que se pode admitir em direito tributário, diga-se), o dever de provar é da fiscalização.

Há que se entender que, nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional, a competência para apurar, constituir e calcular o crédito tributário, dentre outras, é da autoridade administrativa, de forma privativa, em especial quando é promovida a constituição de ofício do crédito tributário, quando presentes umas das hipóteses listadas no artigo 149 do mesmo Código.

Assim, salvo naqueles casos em que há uma presunção relativa de determinadas condutas, reitere-se, é dever da administração tributária comprovar as suas alegações. Mais uma vez, se vale dos ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé que, após discorrer sobre as diferenças entre ônus, dever e faculdade na produção das provas, assim se manifesta:

"(...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever, (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 236 e 237) (destacou-se)

E arremata a festejada professora:

"Caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, estará irremediavelmente maculado, devendo ser retirado do ordenamento. Na hipótese de o contribuinte deixar de apresentar os documentos comprobatórios do fato enunciado no antecedente da norma individual e concreta por ele emitida, sujeitar-se-á ao ato de lançamento a ser realizado pela autoridade administrativa e à aplicação das penalidades cabíveis, como adverte Geraldo Ataliba: 'o sistema de legislação vigente, quanto ao assunto, é claro: omissão do contribuinte, a sua falta de colaboração ou a colaboração maliciosa ou danosa, além de serem criminalmente reprimidos, não inibem o fisco no lançamento'. Opostamente, se o contribuinte fornecer os documentos que se referem ao objeto fiscalizado, as informações nele contidas farão prova a seu favor.

Devidamente provado o fato enunciado pelo Fisco ou pelo contribuinte, as alegações que pretendam desconstituir o devem, igualmente, estar fundadas em elementos probatórios. Tudo, na esteira da regra segundo a qual o ônus/dever da prova cabe a quem alega, não se admitindo, na esfera tributária, convenções que alterem essa forma de distribuição. "(...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever, (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 239 e 240)

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se posicionou quanto a impossibilidade de se inverter o ônus probatório, quando a fiscalização tinha o dever de provar as ilações lançadas em Auto de Infração. Veja-se julgado neste sentido:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Ano-calendário: 2000

USUFRUTO DE AÇÕES. RECEITAS AUFERIDAS EM RAZÃO DA CESSÃO DOS DIREITOS DE FRUIÇÃO DOS ATIVOS. RECEITAS QUE NÃO SE CONFUNDEM COM A PERCEPÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. TRIBUTAÇÃO. APROPRIAÇÃO PRO RATA DA RECEITA. A celebração de contrato oneroso de

usufruto de ações importa na transferência, ao usufrutuário, do direito, inerente à posição acionária, de percepção de juros e dividendos. A remuneração estabelecida em decorrência da cessão do direito de fruição das ações não se confunde com a percepção de juros e dividendos, constituindo receita do cedente obrigatoriamente submetida à tributação pelo Imposto sobre a Renda. Nessas condições, a receita deve ser apropriada pro-rata, durante o período do contrato. RATEIO DE CUSTOS - **GLOSA - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.**

**Provado, pelos elementos constantes da escrituração mercantil, que a recorrente contabilizara despesas recebidas em rateio de sua controladora, pratica usual em se tratando de grupos financeiros, caberia à fiscalização provar a inexistência ou a não dedutibilidade das despesas que assumira, não simplesmente ter promovido a sua glosa, mediante ilegal inversão do ônus da prova.** PERDAS DE CRÉDITO.

DEDUÇÃO INDEVIDA. A dedução de perdas no recebimento de créditos está condicionada ao atendimento aos requisitos legais para a sua dedutibilidade, além da comprovação documental inequívoca da sua ocorrência. Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 2000 DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL - Consoante Súmula Vinculante do STF é de cinco anos o prazo de decadência para o Fisco efetuar o lançamento das contribuições para custear a Seguridade Social (art. 45 da Lei nº 8.212/1991). PIS, CSLL E COFINS - LANÇAMENTOS DECORRENTES - Aplicam-se aos lançamentos decorrentes o decidido em relação ao principal. Mantida parcialmente as exigências de CSLL e exoneradas integralmente as exigências de PIS/Pasep e COFINS MULTAS ISOLADAS - DECADÊNCIA E PROVIMENTO NO MÉRITO DA MATÉRIA PRINCIPAL - As multas isoladas por falta ou insuficiência de estimativas mensais sujeitam-se ao prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Dado provimento, no mérito, ao recurso na parte relativa ao IRPJ que motivou a aplicação de multa isolada, cancela-se a exigência remanescente da decadência. (Número do Processo 19740.000004/2006-56 - Acórdão 107-09.588 - Data da sessão: 17/12/2008)

Por outro lado, como se verifica da ementa acima, inclusive, não se pode desprezar o "peso" da prova dos lançamentos contábeis do contribuinte. Desde que lastreados por documentação hábil e idônea que comprove eventual lançamento, a contabilidade feita nos ditames da legislação tem o condão de provar a ocorrência do evento escrito.

Não é por outro motivo que o Decreto 3.000/99 era categórico ao afirmar que os lançamentos contábeis fazem prova em favor do contribuinte, sendo dever da autoridade administrativa comprovar eventuais inveracidades. Neste sentido é a redação dos artigos 923, 924 e 925 do RIR/99. Veja-se:

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).

Art.925.O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

Portanto, o dever de comprovar despesa inexistente, indedutível ou a falsidade de documento que suportou o lançamento contábil é da fiscalização. Não se pode admitir a transferência desse ônus ao contribuinte, quando a legislação assim não autoriza. Sendo apresentada documentação que comprove e sustente os lançamentos na contabilidade, a fiscalização deve empreender as diligências necessárias para comprovar suas alegações.

Contudo, uma vez instado, pela fiscalização, a comprovar os lançamentos contábeis, cabe ao contribuinte apresentar documentação hábil e idônea que dê suporte factível àqueles lançamentos. Não se pode admitir que o simples lançamento na contabilidade faz prova irrefutável ao contribuinte. É dever deste demonstrar e, principalmente, comprovar que a sua contabilidade é fidedigna e representa de forma correta a realidade dos fatos ocorridos.

Não sendo apresentado nenhum documento para comprovar os lançamentos contábeis, não pode, o contribuinte, invocar os dispositivos legais acima, para indicar que o ônus probatório é da fiscalização. É temerária a interpretação do dispositivo de forma literal, até mesmo porque é dever do contribuinte a guarda dos documentos que dão suporte aos lançamentos contábeis.

No presente caso, contudo, da leitura do Termo de Constatação Fiscal, pode-se observar que o agente autuante intimou o contribuinte em diversas oportunidades para comprovar, com documentação hábil e idônea, os lançamentos contábeis das despesas operacionais incorridas no ano-calendário fiscalizado.

O contribuinte não respondeu diversas das intimações que recebeu e, na última oportunidade que lhe foi dada pela fiscalização, não entregou os documentos solicitados, mas afirmou que *“tais lançamentos contábeis podem ser igualmente suportados pelos extratos bancários”*.

Neste sentido, no apelo apresentado, o Recorrente insiste na tese de que os *“lançamentos poderiam ser igualmente suportados pela simples conferência dos valores registrados em seu Livro Razão, com seus extratos bancários relativos ao período do efetivo pagamento das despesas em questão.”*

Não se pode concordar com esses argumentos. É que, no TVCF, a acusação fiscal sequer tangencia acerca do efetivo pagamento das despesas incorridas. As ilações da fiscalização são no sentido de que o contribuinte não comprovou os seus lançamentos contábeis, em especial alega que não foi comprovado, com a respectiva documentação, que aquelas despesas eram dedutíveis. E, como demonstrado, uma vez instado pela fiscalização, o ônus da prova quanto à efetividade e correção dos lançamentos contábeis é do contribuinte.

Desta forma, como já mencionado em tópico específico, a análise dos extratos bancários juntados pelo contribuinte após a apresentação da Impugnação Administrativa se mostra completamente sem razão, porque não se está aqui, reitere-se, contestando-se os pagamentos e sim a comprovação das despesas incorridas e identificadas na contabilidade do contribuinte.

Ademais, não se pode concordar com a justificativa do contribuinte que, devido a troca de sua contabilidade, a documentação que dava suporte aos lançamentos contábeis acabou sendo extraviada.

Ora, como muito bem colocado pela DRJ, sendo constatado o extravio dos documentos, deveria o contribuinte ter agido nos estritos termos determinados pelo então vigente § 1º, do artigo 264 do RIR/99 (Decreto n.º 3000/99), mas nada do que previa aquele dispositivo legal foi feito pelo Recorrente.

Desta forma, VOTA-SE POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário também neste ponto.

## CONCLUSÕES

Por todo o aqui exposto, VOTA-SE por:

- REJEITAR a preliminar de nulidade; e
- No mérito, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias