



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001311/2006-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.128 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrente FLORA MEDICINAL J MONTEIRO DA SILVA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

DESPESAS. VEÍCULOS DE PASSEIO. DEDUTIBILIDADE.

As despesas pagas ou incorridas pela entidade com veículos de passeio são passíveis de dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando a utilização destes for intrinsecamente relacionada com a produção ou comercialização dos bens e serviços da entidade.

Cabe ao agente autuante demonstrar o desvirtuamento da utilização dos bens, para que, assim, possa glosar eventuais despesas apropriadas pelo contribuinte na apuração do lucro real. Na falta desta comprovação, não deve prevalecer a glosa efetivada em procedimento de fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Lucia Miceli, Breno do Carmo Moreira Vieira, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se, o presente processo administrativo, de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte Flora Medicinal J. Monteiro da Silva Ltda., ora Recorrente, no qual o agente autuante constitui créditos tributários de IRPJ, CSLL e IRRF, em decorrência de auditoria realizada nas contas contábeis e fiscais da Recorrente.

Importante frisar, desde já, que a fiscalização se deu pela análise das contas contábeis e fiscais da Recorrente. Na leitura do Termo de Verificação Fiscal (fls. 252 e seguintes), fica fácil perceber o objeto de análise da fiscalização. Veja-se:

Cumprir informar que todas as bases de cálculo utilizadas na presente autuação e discriminadas nas planilhas elaboradas pela fiscalização, partes integrantes do presente processo administrativo, são decorrentes dos valores contabilizados e informados pela própria empresa ao longo do procedimento fiscal, em resposta às intimações lavradas.

Assim, como se verifica do TVF e, em especial, do acórdão recorrido, foram identificadas, basicamente, três irregularidades cometidas pela Recorrente, que deram ensejo à constituição dos créditos tributários por parte da fiscalização, quais sejam:

IRPJ e CSLL (glosa de despesas)

1 - Pagamentos a beneficiários não identificados. Benefícios indiretos. Fatos geradores diversos ao longo dos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003.

IRRF

2 - Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados/sem causa. Fatos geradores diversos ao longo dos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003.

3 - Rendimento do trabalho — Remuneração indireta. Falta de recolhimento do IRRF sobre remuneração indireta (beneficiário não identificado). Fato gerador único no valor de R\$ 233.054,59 em 31/03/2002.

Devidamente intimado, o Recorrente apresentou Impugnações Administrativas apartadas: uma para combater a glosa das despesas que deram ensejo ao ajuste da bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e outra se insurgindo quanto à constituição dos créditos tributários de IRRF. Os argumentos apresentados nos apelos foram assim sintetizados no acórdão recorrido:

Glosa de despesas com veículos e falta de IRRF sobre remuneração indireta

- a) que ela, a impugnante, tem por objeto social a pesquisa, desenvolvimento, produção e venda de produtos fitoterápicos;
- b) que seus empregados desempenham atividades externas, que exigem deslocamentos diários, o que a obriga a dotá-los de condições materiais mínimas;
- c) que seus dirigentes se valem dos veículos, principalmente na área de vendas, para visitas a clientes, fornecedores etc.;
- d) que a disponibilização de veículos a seus dirigentes é necessária e essencial às suas atividades;
- e) que esses profissionais usam esses veículos exclusivamente em serviço, o que não configura salário indireto; que a autoridade fiscal, equivocadamente, tenta relacionar os requisitos da dedutibilidade de despesas com veículos, previsto na mencionada IN SRF nº 11, de 1996, com a obrigação de reter o IR na fonte sobre despesas com veículos, com base nos arts. 622 e 675 do RIR, de 1999;
- g) que esses dispositivos disciplinam a tributação de benefícios indiretos concedidos pela pessoa jurídica a seus dirigentes e empregados; logo, o pressuposto da norma é que haja um "benefício" concedido pela pessoa jurídica àquelas pessoas;
- h) que isso afasta do referido tratamento tributário essas com veículos que, embora utilizados pelos empregados, o são de forma necessária às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora;
- i) que, em seu caso, os veículos relacionados pela autoridade fiscal foram utilizados por gerentes de venda e outros poucos profissionais, sempre de forma exclusiva a serviço da impugnante, conforme relação que apresenta (fls. 627);

j) que, por força dos termos de responsabilidade que apresenta (fls. 651 e ss), os profissionais, entre outras obrigações, se comprometiam a utilizar os veículos exclusivamente a serviço da empresa;

k) que esses veículos foram utilizados somente em serviços da empresa, e que a autoridade fiscal não comprovou que esses veículos eram de uso particular dos seus responsáveis, não investigando a verdadeira natureza de tais despesas, transferindo-lhe o ônus da prova que inicialmente pertence ao Fisco;

l) que o Conselho de Contribuintes já se manifestou no sentido de que, uma vez não comprovado pela autoridade fiscal que os veículos são de uso particular dos dirigentes ou empregados, não cabe falar em exigência do IRRF, ou mesmo em indedutibilidade de despesas, conforme ementas que cita;

m) que, caso a turma não acolha seus argumentos e atribua aos veículos a utilização mista, pugna para que a exigência se limite a apenas 2/7 dos valores lançados a título de IRRF, em obediência ao entendimento estabelecido no Parecer Normativo Cosit nº 11, de 1992, o que implica o rateio das despesas com veículos em virtude dos dias úteis e não úteis cobertos pela sua utilização. A impugnante colaciona ementas do Conselho de Contribuintes em apoio a esse entendimento;

n) que, mesmo incidindo a tributação apenas sobre os 2/7 das despesas com veículos, deve ser reduzida alíquota aplicada de 35% para aquela regular da tabela de incidência do IR, sem reajustamento da base de cálculo, em função da identificação plena dos supostos beneficiários, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes;

Falta de recolhimento do IRF sobre remuneração indireta. Previdência privada de dirigentes.

o) que a impugnante, de forma a criar atrativos para seus profissionais, efetivou contrato de plano de previdência privada com a empresa Cigna Seguradora S/A (fls. 582 e ss), cujo objeto era a administração, pela Cigna, dos valores provenientes das contribuições feitas pela impugnante (instituidora) e pelos participantes (empregados), de forma a constituir carteira de previdência privada visando a complementar as necessidades previdenciárias dos participantes, conforme se vê individualizadamente na tabela de fls. 560;

p) que não efetuou a retenção na fonte sobre esses valores, pois eles não integram a remuneração dos participantes e não estão sujeitos à tributação;

q) que esses valores não têm natureza de benefício indireto ou vantagem concedida pela impugnante a seus empregados, mas sim de contribuição destinada a um plano de previdência privada;

r) que só são benefícios indiretos aquelas utilidades que podem ser imediatamente usufruídas pelos seus beneficiários, a exemplo de alimentos, clubes, aluguéis etc, o que não é o caso;

s) que esses valores não podem se equiparar a benefícios indiretos, pois, de acordo com o art. 202, § 2º, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, as contribuições do empregador destinadas a planos de previdência privada contratados em benefício de seus empregados não integram a remuneração dos participantes;

t) que a Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso VIII, expressamente determina que "Ficam isentos do Imposto sobre a Renda (...) as contribuições pagas pelos empregadores relativas a programas de previdência privada em favor de seus empregados e dirigentes."

u) que esse dispositivo tem sido repetido na legislação infra-legal da própria RFB, que cita.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. VEÍCULOS DE PASSEIO.

Não são considerados intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização os veículos de passeio. Sendo assim, os dispêndios voltados a manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros ou quaisquer outros, relativos a referidos veículos não são despesas dedutíveis na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

REMUNERAÇÃO INDIRETA. DESPESAS COM VEÍCULOS. ATIVIDADES EXTRA-OPERACIONAIS.

Somente consideram-se como salários indiretos de diretores e dirigentes os gastos incorridos pela empresa com veículos por eles usados em atividades extra-operacionais.

REMUNERAÇÃO INDIRETA. PREVIDÊNCIA PRIVADA DE EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL.

as contribuições pagas pelos empregadores relativas a programas de previdência privada em favor de seus empregados e dirigentes não sofrem a incidência do imposto de renda.

Lançamento Procedente em Parte

Não concordando com a parte do lançamento que foi mantida pela Turma de Julgamento *a quo*, a Recorrente, ao ser intimada do teor do acórdão recorrido, apresentou Recurso Voluntário, no qual repisa os argumentos apresentados na Impugnação Administrativa, notadamente defende a dedutibilidade das despesas incorridas com os veículos de passeio utilizados pelos seus empregados, uma vez que a utilização desses estaria ligada “à *atividade operacional da empresa*.”

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 30/09/2009 (fl. 915), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 29/10/2009 (fls. 916 e seguintes), 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.

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

Antes de adentrar no mérito da glosa realizada pela fiscalização, 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 3ª 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 delonga procedimental, 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.

Antes, contudo, 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 desconstituí-lo 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, prática 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 escriturado.

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.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se a analisar, a glosa efetuada pela fiscalização, para se verificar se as despesas glosadas poderiam, de fato, serem deduzidas da base cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pelo Recorrente.

DA INSUBSISTÊNCIA DA GLOSA EFETIVADA PELA FISCALIZAÇÃO.

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, pode-se observar que o agente atuante entendeu que as despesas incorridas pela Recorrente com veículos, que eram disponibilizados por alguns de seus colaboradores, não seriam dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que, em síntese, não estariam expressamente listados na IN SRF nº 11/96. Confira-se o que constou daquele Termo:

Em relação às despesas realizadas com veículos — LEASING, IPVA, SEGUROS e DEPRECIAÇÃO constatei que, de acordo com o artigo 25 da Instrução Normativa SRF nº 011, de 21 de fevereiro de 1996, não estão enquadradas no conceito de despesas dedutíveis, haja vista que não estão intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização. A própria IN SRF 011/96, estabeleceu que somente os veículos identificados nas letras "d", "e", "f", "g" e "1" estão contemplados para fins de dedutibilidade do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição, social sobre o lucro líquido;

Por sua vez, desde a sua Impugnação, o Recorrente defende que os “veículos relacionados pela autoridade fiscal no auto de infração ora impugnado foram utilizados por gerentes da área de vendas ou outros poucos profissionais, sempre de forma exclusiva a serviço” da Recorrente.

Argumentou, ainda, para corroborar com a sua fundamentação, que os colaboradores que utilizam os veículos em questão são obrigados a assinar “Termo de Responsabilidade”, no qual, “*dentre outras obrigações relacionadas à legislação de trânsito, se comprometem a utilizar os veículos exclusivamente a serviço da empresa*”. Juntou aos autos os referidos termos (fls. 679 e seguintes), bem como documentação que comprova o vínculo dos colaboradores que utilizam os veículos com a entidade.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, no voto que prevaleceu, entendeu, em síntese, que a dedutibilidade das despesas úteis e necessárias à manutenção da atividade produtiva da entidade sofreu mudanças a partir de 1996, com a edição da Lei 9.249/95.

Assim, entendeu-se, naquele julgamento, que a não dedutibilidade seria a regra. Veja-se o que constou daquele acórdão:

A inovação trazida pelo art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, foi outra, o que a norma visava promover era a redução do espectro da dedutibilidade, alcançando até mesmo encargos que se tinham como necessários, usuais e essenciais. Reparem que o caput, do art. 13 excepciona expressamente esses atributos quando abre o caminho para esse novo viés para dedutibilidade das despesas com móveis e imóveis "... independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964". Vale dizer, independentemente de ser a despesa necessária, poder-se-á, a partir de 1996, ser ela tomada como indedutível para fins do IRPJ e da CSLL. Todavia, vimos que essa norma criou uma indedutibilidade também de largo espectro, abrangendo despesas antes jamais alcançadas pelo conceito de indedutibilidade para fins tributários. Para se conhecer a abrangência desse conceito (bem intrinsecamente ligado à produção e à comercialização), sem o auxílio de qualquer outra norma que lhe desse uma conformação determinada, teríamos que fazer uma mesma análise nos moldes que se fazia e faz quando se busca dar aplicabilidade ao conceito de despesa necessária, levando em conta os conceitos jurídicos correspondentes e as situações concretas já antes decididas, tanto na esfera administrativa quanto na judicial. Teríamos que concretizá-la em cada caso concreto, em cada situação específica.

E fazendo uma interpretação do que constou do parágrafo único do artigo 25, da IN SRF nº 11, de 1996, aquele julgador consignou que, como os veículos utilizados pelos colaboradores da entidade não estariam listados expressamente neste dispositivo infra-legal, não haveria autorização para as despesas incorridas com estes bens serem dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Cumprir destacar, inclusive, que o julgador *a quo* deixou claro que a sua interpretação estava sendo feita à luz da IN SRF nº 11/1996, mesmo podendo esta norma ser, de alguma forma, conflitante com os dispositivos legais afetos à dedução de despesas das bases da IRPJ e CSLL. Veja-se o que constou da decisão recorrida:

Vale mencionar que não sou cego As conseqüências que o referido art. 25 da IN SRF nº 11, de 1996, traz à economia das empresas, atingindo como dispêndios indedutíveis gastos com bens vinculados à produção, mas não ali mencionados. Todavia, a discussão sobre a validade, ou não, de um ato normativo infralegal restringindo o campo de abrangência de uma lei foge do âmbito das avaliações a serem feitas pelo julgador administrativo, o qual, por dever de ofício, deve aplicar, sempre, a norma emanada por seu principal chefe.

Em suma, dado que a referida instrução normativa estabelece que somente os gastos com os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas é que são dedutíveis, todo o veículo que fuja dessas características terão suas despesas tidas como não dedutíveis. (destacou-se)

Com toda venia, não se pode concordar com esse entendimento. Explica-se.

Como demonstrado alhures, independentemente das normatizações feitas pelo ente tributante, quando se analisa a legislação em vigor, não se tem dúvidas de que poderão ser dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas pagas ou incorridas pela entidade, cujos gastos sejam úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social.

Por outro lado, de fato, como consta do acórdão recorrido, o artigo 13 da Lei nº 9.249/95 introduziu no ordenamento jurídico algumas exceções para as deduções realizadas pelas entidades que apuram o lucro na sistemática real. Veja-se a redação do dispositivo em questão:

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

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

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

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

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

Da leitura do dispositivo, o que se verifica é que, a par de supostamente trazer um exceção à regra da dedutibilidade, o legislador deixou claro, no inciso III acima transcrito, que os gastos com bens móveis, *“intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços”*, continuam sendo dedutíveis. Ou seja, nada mudou com relação ao entendimento quanto à dedutibilidade das despesas das entidades.

Assim, não se pode admitir que, por um ato infra-legal, a Fazenda Pública liste de forma taxativa os bens móveis (veículos), que, de alguma forma, poderão gerar despesas dedutíveis das bases daqueles tributos. Pensar desta forma é restringir a dedução de despesas, ao arrepio do que consta da legislação.

Por outro lado, como muito bem pontuado no voto vencido apresentado no acórdão da DRJ do Rio de Janeiro, quando faz alguns comentários do que restou disposto na IN SRF nº 11/1996, *“ao relacionar os veículos cujas despesas de manutenção considera dedutíveis, a IN estabeleceu uma presunção a favor do contribuinte com relação a esses veículos (os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas) e, para considerar que tais despesas não seriam dedutíveis, cabe ao fisco a prova de que não são utilizados nas atividades da empresa”*.

No presente caso, o Recorrente trouxe aos autos farta documentação para comprovar que os veículos, cedidos em comodato aos seus colaboradores, tinham o uso restrito nas atividades desenvolvidas pela empresa, sendo vedada a utilização para fins particulares. Consta dos termos apresentados pelo Recorrente, inclusive, que os veículos só poderiam ser conduzidos por terceiros, *“em caso de força maior”*.

A fiscalização, por sua vez, não trouxe aos autos qualquer elemento que pudesse, de alguma forma, demonstrar que os veículos, em verdade, seriam utilizados em caráter particular pelos colaboradores, sem qualquer relação com a atividade da empresa. Não consta nada neste sentido na acusação fiscal.

Não se tem dúvidas de que os veículos, cujas despesas foram glosadas pela fiscalização, eram de passeio. Contudo, apenas com essa característica, afirmar que estes não poderiam ser utilizados em atividades ligadas ao objeto social da empresa é temerário.

Há que se ressaltar, neste ponto, que o Recorrente, em seus apelos, deixou claro que “os veículos relacionados pela autoridade fiscal eram utilizados por gerentes da área de vendas ou por outros poucos profissionais sempre de forma exclusiva”. E, como mencionado, trouxe aos autos os Termos de Responsabilidade assinados pelos seus colaboradores, além da documentação que comprova o vínculo destes com a entidade.

Portanto, não sendo demonstrado, pela fiscalização, o desvirtuamento da utilização de veículos de passeio pelos colaboradores da entidade, deve-se admitir a dedutibilidade das despesas incorridas pela Recorrente com aqueles veículos, despesas estas que foram devidamente retratadas nas suas demonstrações contábeis e fiscais.

Desta forma, VOTA-SE POR DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para afastar as glosas das despesas incorridas pela Recorrente nos anos-calendários fiscalizados.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias