



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19515.001953/2007-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.069 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de julho de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente MAVIZ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

IRPJ. CSLL. IRRF. PAGAMENTOS. PRAZO DECADENCIAL.

O direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativamente ao IRPJ, CSLL e IRRF, na comprovação de pagamento de tributos, extingue-se somente após 05 anos a contar do fator gerador do tributo, nos moldes do §4º do art. 150 do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Descabida a alegação de nulidade no caso de auto de infração que tenha observado todos os requisitos legais e de processo administrativo que tenha possibilitado a impugnação pela interessada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ LUCRO REAL. VEÍCULOS. DEPRECIÇÃO.

É permitida a dedução de despesas de depreciação com veículos ou quaisquer outros bens móveis ou imóveis que estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Cabe à Fiscalização trazer elementos ou evidências que demonstrem que os veículos não são necessários para o desenvolvimento das atividades da empresa. A simples alegação que de são veículos de luxo, não é razão suficiente para a glosa da despesa, dada a alta subjetividade deste fundamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF PAGAMENTOS. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. CAUSA NÃO JUSTIFICADA.

Todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou cuja causa não seja justificada, fica sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, ressalvado o disposto em normas especiais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. IRPJ.

Aplica-se ao lançamento da CSLL, tido como reflexo, as mesmas razões de decidir do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a exigência do IRPJ e da CSLL. O Presidente votou pelas conclusões.

(Assinado digitalmente)

RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO - Presidente.

(Assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

EDITADO EM: 28/02/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araujo (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Nereida de Miranda Finamore Horta (em substituição do Conselheiro Rafael Correia Fuso), Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado e Henrique Heiji Erban (suplente convocado)

Relatório

Trata o presente processo, de autos de infração de fls. 136 a 150, lavrados para exigência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ, no valor de R\$ 8.133,75 (oito mil e cento e trinta e três reais e setenta e cinco centavos), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL no valor de R\$ 4.880,25 (quatro mil e oitocentos e oitenta reais e vinte e cinco centavos), e Imposto de Renda Retido na Fonte no valor de R\$ 29.198,04 (vinte e nove mil e cento e noventa e oito reais e quatro centavos), todos referentes ao **ano-calendário de 2002**, além da multa de ofício e dos juros de mora calculados até 29/06/2007.

De acordo com a descrição da infração 01 constante do auto de infração do IRPJ, o lançamento foi efetuado sob a alegação de Pagamentos a Beneficiários não identificados, relativos à remuneração indireta de sócio quotista, não contabilizada e não incluída na base de cálculo do IRRF. O lançamento tem como fundamentos, os arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, e 300, 304 e 305, § 5º, 358, inciso I, 622, 674 e 675 do RIR 99, Decreto 3.000/1999, além do art. 25 da IN 11/1996.

Utilizando-se dos mesmo fundamento fáticos e jurídicos do auto de infração do IRPJ, foi lavrado também lavrado auto de infração da CSLL.

Foi lavrado também, auto de infração para exigência do IRRF incidente sobre os pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa (fls. 144 a 149), com base no art. 674 do RIR/1999.

133): Tomo a liberdade de reproduzir trecho do Termo de Verificação (fls. 131 a

"Em prosseguimento à ação fiscal, solicitamos através do Termo de Intimação lavrado em 23/06/2006, a documentação comprobatória dos bens integrantes do ativo permanente, adquiridos no ano calendário de 2002 e lista dos bens integrantes do ativo permanente, cujo saldo, na DIPJ/2003, seria de R\$ 3.541.590,32".

Posteriormente, em 16/04/2007, solicitamos a totalidade da documentação comprobatória dos bens integrantes do ativo imobilizado, sendo apresentada as Notas Fiscais de aquisição das máquinas e equipamentos, escrituras e compromissos de compra e venda dos imóveis e Notas Fiscais de aquisição dos veículos.

Com base nestes documentos, verificamos que a empresa adquiriu em 03/2000, veículo marca Mercedes Benz - Ano de Fabricação 1999, chassi WDB210070XA776793, pelo valor de R\$ 135.625,00 e, em 07/2001, veículo Marca Audi - Ano de fabricação 2001, chassi WAUBH2GB31N098192, pelo valor de R\$ 135.500,00.

Da análise destas informações, constatamos que o contribuinte registrou a título de despesas de depreciação, junto as contas 4.2.1.01.0009 e 4.2.1.01.0020, no ano calendário de 2002, o montante de R\$ 54.225,00, relativos aos veículos em questão, deixando, de adicionar estes valores ao lucro líquido do exercício.

Intimado a justificar a causa e necessidade da manutenção destes veículos para o desenvolvimento das atividades operacionais da empresa, assim como identificar os usuários dos veículos e funções desempenhadas, comprovando se os valores relativos depreciação desses, integraram a remuneração dos beneficiários, no ano calendário de 2002.

O interessado informou, mediante declaração, que os veículos eram utilizados pelo sócio administrador, José Elias do Carmo Souza, para o exercício das suas funções na sociedade, esclarecendo que a atividade da empresa, empreendimentos e participações, justificariam a existência de veículos e outras imobilizações, que a sociedade possuía ou venha a adquirir.

Examinando a escrituração contábil, constatamos que a mesma registrou despesas de depreciação, dos veículos em questão. Estes valores foram informados na DIPJ/2003, Lucro Real Anual, na Ficha 05 A -Despesas Operacionais - Linha 20 - Encargos de Depreciação e Amortização, valor total de R\$ 141.825,84.

De acordo com o art. 358 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3000/98, integrarão a remuneração dos beneficiários, a título de remuneração indireta, os encargos de depreciação de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores, ou de terceiros em relação à pessoa jurídica.

A falta de adição na remuneração dos sócios e administradores, para fins de incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF e dedução do IRPJ, dos

valores relativos as quotas de depreciação, caracterizam pagamentos a beneficiário não identificado, implicando na tributação exclusiva do IRRF, na forma do art. 674 e 675 e glosa das despesas do IRPJ, dos valores informados a título de Encargos de Depreciação e Amortização.

Destacamos que a identificação do beneficiário, no caso em questão, seria a demonstração da inclusão na remuneração do sócio, e conseqüente base de cálculo do IRRF, dos valores relativos às quotas de depreciação, que o contribuinte não logrou comprovar e cujos registros contábeis informam pagamentos relativos a pro labore, no valor mensal de R\$ 1.500,00.

Do exposto, os valores indevidamente deduzidos da base de cálculo do IRPJ serão exigidos em Auto de Infração do IRPJ, com tributação reflexa da CSLL, e do IRRF, a alíquota de 35%, com a base de cálculo reajustada, exclusivo na fonte".

O contribuinte foi cientificado dos lançamentos em 27/07/2007, e em 17/08/2007 apresentou defesa, fls. 152 a 177, com as seguintes alegações:

- conforme art. 211 do Código Civil, se a decadência for convencional, a parte a quem aproveita pode alegá-la em qualquer grau de jurisdição, mas o juiz não pode suprir a alegação. Assim, o recorrente requer-se seja declarada a DECADÊNCIA, de todos os fatos geradores anteriores a 01/07/2002, uma vez que o mesmo foi autuado apenas em 27/07/2007".

- a regra de incidência de cada- tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O IRPJ e reflexos, são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amoldam-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 40 do artigo 150, do mesmo Código), hipótese em que o cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

- os veículos são da autuada, as despesas de depreciação são inerentes ao uso do veículo e, se o seu uso é aceito, aceita deve ser a depreciação.

- a depreciação de bens do ativo imobilizado corresponde diminuição do valor dos elementos ali classificáveis, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal. Referida perda de valor dos ativos, que têm por objeto bens físicos do ativo imobilizado das empresas, será registrada periodicamente nas contas de custo ou despesa (encargos de depreciação do período de apuração) que terão como contrapartida contas de registro da depreciação acumulada, classificadas como contas retificadoras do ativo permanente.

- a depreciação somente pode ser deduzida pelo contribuinte que suportou o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem, que no caso concreto é a impugnante".

De acordo com o RIR1999, art. 307, parágrafo único e seus incisos, somente não será admitida quota de depreciação relativamente a:

i-) terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;

ii-) prédios ou construções não alugados nem utilizados pela pessoa jurídica na produção dos seus rendimentos, bem como aqueles destinados à revenda; e

iii-) bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte e antiguidades;

Tais hipóteses são taxativas e entre elas não estão incluídos os veículos. Assim, segundo a Recorrente:

"Neste entendimento, poderão ser depreciados os bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção, comercialização e serviços. A necessidade dos veículos para o desenvolvimento das atividades da impugnante é patente, pois tratam-se de negócios de alta relevância, de montantes elevados e que, por isso mesmo, para se ter a confiança dos possíveis negociadores não se pode utilizar qualquer veículo. O ônus da prova quanto a desnecessidade de tais veículos cabia ao Fisco, que não se desincumbiu.

Os fatos apontados pela fiscalização podem se constituir em meros indícios mas não em prova. Conforme se discorrerá a seguir, os lançamentos por presunção "jûris tantum" necessitam que sejam baseados num indicio incontestável, nunca num presumido indicio. No caso, seria presumir sobre uma presunção, o que não pode ser aceito.

O ato administrativo do lançamento deve estar amparado e revestido dos meios de prova admissíveis em Direito, visando a constituição do vínculo obrigacional entre o Fisco e o particular. Se tais requisitos estiverem ausentes o ato administrativo não merece prosperar, pois ao Fisco caberia provar a ocorrência do fato gerador.

Outro aspecto que demonstra a extrema vontade de autuar, independente de haver ou não ilícito fiscal, é o enquadramento legal e os diferentes tributos lançados ao arrepio da Lei. A Auditora Fiscal autuante utilizou-se da combinação do art. 358 do RIR/99, com os artigos 249, inciso I, 251 e parágrafo único; 300; 304; 305 §5º; 622; 674; 675 do RIR199 e art. 25 da IN 11/96 e, efetuou o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda Retido na Fonte e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido".

"No sistema de fonte, não é o próprio beneficiário da renda que recolhe aos cofres públicos o respectivo imposto. Tal encargo cabe à fonte pagadora da renda, como responsável tributário. Ao fazer o pagamento dos rendimentos, a fonte pagadora retém o valor do tributo, pagando ao beneficiário o valor líquido do Imposto de Renda, e o recolhe aos cofres públicos nos prazos regulamentares, o que certamente não ocorreu no caso em tela. No caso em espécie como não houve pagamento a terceiros, não há que se falar em imposto de renda retido na fonte".

"Por amor à argumentação, verifica-se uma incompatibilidade insanável, pois tendo autuado sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte, não poderiam ter sido lançados o IRPJ e CSLL, com base no artigo 674 do RIR199, pois houve lançamento de IRPJ e CSLL. Em vista do exposto, falta ao pré questionado auto de infração, um mínimo de substrato fático, declarado, evidenciado ou motivado, que enseje a instauração, válida e regular do correspondente procedimento fiscal, razão de se decretar a nulidade do procedimento fiscal adotado - tornando-se sem efeito o auto de infração em epígrafe".

Em decisão de fls. 291, a DRJ de Salvador/BA reconheceu a decadência dos lançamentos do IRRF referentes ao período de janeiro a junho de 2002, afastou a arguição de nulidade e, no mérito julgou parcialmente procedente a impugnação da ora Recorrente, para

manter a glosa das despesas de depreciação de veículos utilizados individualmente por sócios ou diretores, manter o IRRF no valor de R\$ 14.599,02 (quatorze mil quinhentos e noventa e nove reais e dois centavos) calculado sobre benefícios indiretos.

Voto

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos, por isso, dela tomo conhecimento.

Dos lançamentos

Como visto, os lançamentos objeto do presente PAF, decorreram do entendimento da fiscalização de que as despesas de **depreciação de veículos** utilizados no transporte dos sócios, não são dedutíveis para efeito de IRPJ, por não preencherem os requisitos para dedutibilidade.

Além do mais, entendeu a fiscalização que a disponibilização de veículos para transporte de sócios caracteriza **benefício salarial indireto**, assim, sobre os valores relativos à depreciação destes veículos, deve ser aplicado o art. 674 do RIR/99, exigindo-se o IRRF.

Assim, a controvérsia gira em torno das implicações tributárias decorrentes da concessão por parte da Recorrente, de veículos para o uso pelos sócios ou diretores, e a possibilidade da dedução como despesa operacional da depreciação destes bens, para fins de apuração do lucro real no âmbito do IRPJ, bem como sua consequência na tributação das pessoas físicas beneficiárias.

Da Decadência

Em Impugnação, a ora Recorrente alegou a ocorrência de decadência de todos os fatos geradores anteriores a 01/07/2002, uma vez que fora autuado apenas em 27/07/2007. Assim, tratando-se de tributos com lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial deve obedecer o art. 150 § 4º do CTN, em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Os extratos do sistema SIEF — Consulta por contribuinte e do Sistema Gerencial da DCTF (fls. 254 a 258), indicam que a Recorrente efetuou recolhimentos por antecipação referentes ao IRPJ código 2362, d CSLL código 2484, ao IRRF código 0561, durante todo o ano-calendário de 2002, assim, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se ao caso, a regra do § 4 do art. 150 do CTN.

Diante disso e em relação ao IRRF, cujo fato gerador é mensal, a DRJ considerou ocorrida a decadência em relação aos meses de janeiro a junho de 2002, uma vez que os lançamentos deste período poderiam ser efetuados somente até 30 de junho de 2007. Assim foram mantidos os lançamentos referentes aos meses de julho de 2002 em diante.

Contudo, no que se refere ao IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2002, entendeu a DRJ que com a opção da Recorrente pelo lucro real anual, o vencimento da

obrigação tributária ocorreria em 31/12/2002, e o lançamento poderia ser efetuado até 31/12/2007. Assim, como o contribuinte foi pessoalmente cientificado dos lançamentos em 27/07/2007, não há que se falar em decadência.

Neste ponto, não merece reparo a decisão da DRJ. A Jurisprudência administrativa e judicial é pacífica no sentido de que o fato gerador do IRPJ/CSLL apurado pelo lucro real anual se dá somente ao final do exercício em 31 de dezembro. Antes disso, o que se tem, é o pagamento de antecipações, seja através de apuração estimada ou por levantamento de balancetes de redução ou suspensão.

Assim, afasto o argumento da decadência em relação aos lançamentos do IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2002.

Da arguição de nulidade

A Recorrente pede a nulidade do auto infração em razão de suposto cerceamento ao seu direito de defesa, com base nos seguintes argumentos:

a) os lançamentos por presunção "*juris tantum*" necessitam que sejam baseados num indício incontestável, nunca presumido indício. No caso, seria presumir sobre uma presunção, o que não pode ser aceito;

b) o ato administrativo do lançamento deve estar amparado e revestido dos meios de prova admissíveis em Direito, visando a constituição do vínculo obrigacional entre o Fisco e o particular. Se tais requisitos estiverem ausentes o ato administrativo não merece prosperar, pois ao Fisco caberia provar a ocorrência do fato gerador;

Cabe aqui ressaltar que o art. 59 do PAF, somente admite nulidade por incompetência do agente, uma vez que a hipótese de cerceamento do direito de defesa não se aplica ao auto de infração ou notificação de lançamento.

A autuação objeto do presente processo cumpriu todas as formalidades necessárias de validade, restando transparente tanto a infração quanto os fatos que deram origem ao lançamento tributário, não existindo qualquer vício que acarretasse sua nulidade.

Não resta dúvidas que foi garantida a ampla defesa, uma vez que a Recorrente teve total acesso à autuação bem como, apresentou sua Impugnação dentro do prazo legal, oportunidade na qual teve a chance de apresentar as provas que julgasse importantes para combater a autuação.

Assim, não merece respaldo a arguição de nulidade do Recorrente.

Mérito

Conforme mencionado, o lançamento ora em discussão, refere-se à glosa de despesas de depreciação de automóveis utilizados para transporte de sócios, que no

entendimento do fisco não poderiam ser deduzidas do lucro tributável por serem desnecessárias a atividade da Recorrente.

Conforme disposto no art. 299 do RIR/99, as despesas serão dedutíveis na apuração do lucro real quando forem necessárias, agas (regime de competência) e cumulativamente, quando sejam necessárias para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica; usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa e comprovadas por meio de documentação idônea que reúna elementos capazes de identificar o beneficiário da despesa, os bens adquiridos, o valor da operação e sua efetiva necessidade.

As condições para dedutibilidade das despesas estão reguladas nos arts. 299 e seguintes do Decreto 3.000, de 26/03/1999 — RIR1999, conforme abaixo:

*Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, **necessárias** à atividade da empresa e a 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 O disposto neste artigo aplica-se também as gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

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).

As despesas referentes à depreciação são tratadas em seção própria a partir do art. 305 do RIR1999, conforme abaixo:

Subseção II

Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

Dedutibilidade

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 72).

§ 2º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 82).

§ 3º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 62).

§ 4º O valor não depreciado dos bens sujeitos a depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 11).

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

De fato, não resta dúvida de que a legislação restringe a dedução da depreciação, apenas aos bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens ou serviços.

Segundo a decisão da DRJ, a IN/SRF 11/96, define no parágrafo único do seu art. 25, o conceito de “intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização”, nestes termos:

Art. 25. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é vedada a dedução:

I - 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;

II- 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.

Parágrafo único. Consideram-se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização:

a) Os bens móveis e imóveis utilizados no desempenho das atividades de contabilidade;

b) Os bens imóveis utilizados como estabelecimento da administração;

c) os bens móveis utilizados nas atividades operacionais, instalados em estabelecimento da empresa;

d) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, utilizados no transporte de mercadorias e produtos adquiridos para revenda, de matéria-prima, produtos intermediários e de embalagem aplicados na produção;

e) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados pelos cobradores, compradores e vendedores nas atividades de cobrança, compra e venda;

f) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados nas entregas de mercadorias e produtos vendidos;

g) os veículos de transporte coletivo de empregados;

h) os bens móveis e imóveis utilizados em pesquisa e desenvolvimento de produtos ou processos;

i) os bens móveis e imóveis próprios, locados pela pessoa jurídica que tenha a locação como objeto de sua atividade;

j) os bens móveis e imóveis objeto de arrendamento mercantil nos termos da Lei nº 6.099, de 1974, pela pessoa jurídica arrendadora;

l) os veículos utilizados na prestação de serviços de vigilância pela pessoa jurídica que tenha por objeto essa espécie de atividade.

A leitura do dispositivo normativo acima, poderia nos levar à uma primeira conclusão de que o caso em análise, não se encaixa em qualquer das hipóteses de dedutibilidade, sendo correta a glosa efetuada pela Fiscalização.

Contudo, não podemos fazer esta análise simplista. Tenho que o rol de hipóteses da IN 11/96, vem exemplificar hipóteses de dedutibilidade, tendo, portanto, caráter exemplificativo e não exaustivo ou taxativo.

Neste sentido, o voto constante do Acórdão ri 107-08A00, de 08/12/2005, da Sétima Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, unânime, de autoria do Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes:

A Lei n. 9.249/95, em seu art. 13, incisos II e III, condicionou a dedutibilidade das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens, móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou a comercialização dos bens e serviços (inciso H) e, bem assim, de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparos, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou a comercialização dos bens e serviços à IN SRF n. 11/96, procurando dar praticidade ao dispositivo, elaborou um rol de hipóteses consideradas intrinsecamente relacionadas com a produção ou a comercialização, como referência para a auferição da dedutibilidade, na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e não estabelecer normas a par da lei.

Daí, entendo que a relação constante da referida instrução, em seu art. 25, parágrafo único, não é exaustiva, cabendo ao intérprete e aplicado,- da lei examinar cada caso concreto com o objetivo de verificar sua adequação à exigência da lei.

E tanto não é taxativa que seria reduzir a interpretação da lei ao absurdo, reconhecer, como intrinsecamente relacionados com a produção ou a comercialização, os móveis utilizados no desempenho das atividades de contabilidade, e não a reconhecer em relação aos veículos utilizados pelos administradores, justamente aqueles que tocam a empresa (inciso II, "a" e "b").

O próprio autuante entende que o elenco, por evidente, não é exaustivo, justificando a glosa por outras razões (fls. 7), A lei quer evitar abusos por parte dos empresários que utilizam bens móveis para o desfrute pessoal; não para a utilização no exercício da administração da pessoa jurídica.

É óbvio que essa avaliação deve considerar situações peculiares, como a presença dos administradores em estabelecimentos situados em localidade distante de sua sede ou administração central. E o tipo do veículo, seja avião, aeronave, embarcação, etc., deve levar em conta todos os fatores inerentes à necessidade da empresa.

O fisco não pode intervir em questão de conveniência e oportunidade. Pode, sim, demonstrar que determinados custos ou despesas estão em desacordo com os ditames da lei fiscal.

Afinal, a empresa, como um ente econômico, tem o fito de lucro, o que é incompatível com a realização de despesas desnecessárias, sobretudo quando se reveste em sociedade anônima, em que os acionistas sempre estão atentos ao objetivo de lucro.

Há, portanto, em princípio, uma presunção de que os gestores, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, não apropriem despesas inexistentes ou desnecessárias.

É certo que cabe ao contribuinte comprovar a necessidade de seus custos e despesas operacionais e encargos, para que sejam dedutíveis, através de escrituração regular e documentos hábeis e idôneos, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos assim registrados (Decreto-lei n. 1.598/77, ar.º 92, §§ 1º e 2º.)

Do mesmo modo, os esclarecimentos prestados pelo contribuinte só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 79, § dispositivo consolidado nos diversos regulamentos do Imposto de Renda; no de 1975, no art. 484, § 2º; no de 1980, no art. 678, § 2º; no de 1994, no art. 894, § 1º; no de 1999, no art. 845, § 1º.)

Em sua defesa, a Recorrente afirma que "a necessidade dos veículos para o desenvolvimento das atividades da impugnante é patente, pois tratam-se de negócios de alta relevância, de montantes elevados e que, por isso mesmo, para se ter a confiança dos possíveis negociadores não se pode utilizar qualquer veículo".

Por sua vez a Fiscalização e a DRJ, alegam que a Recorrente não logrou êxito em comprovar a necessidade da utilização de tais veículos para o desenvolvimento dos negócios da empresa.

Ora, a utilização de veículos por membros da Diretoria é, por presunção, algo necessário para o desenvolvimento das atividades da empresa, sendo a respectiva depreciação, despesa dedutível para fins de IRPJ/CSLL.

Estamos a falar de 02 veículos, ditos de luxos, sendo utilizados por 2 diretores. Até aqui, nada de excepcional que pudesse levar à conclusão de que seriam desnecessárias aos negócios da contribuinte.

Não se trata aqui da utilização de aeronaves, helicópteros ou grandes frotas, que demandariam uma verificação mais detalhada sobre sua real necessidade, como já foi feito por esta turma em outras ocasiões em que, por exemplo, a rota de viagem das aeronaves e as pessoas que a utilizaram, foram utilizadas como elementos para definir sua real necessidade.

No caso em tela, são 02 veículos para 02 diretores. Como se faz prova da necessidade da utilização de tais veículos? Ora, são utilizados pelos Diretores da empresa, que optou por não fazer que seus dirigentes utilizassem o transporte público.

Neste caso entendo que caberia à Fiscalização trazer elementos ou evidências que demonstrassem que tais veículos não eram necessários para o desenvolvimento das atividades da empresa, o que não foi feito. A simples alegação que se trata de veículos de luxo, não é razão suficiente para a glosa da despesa, dada a alta subjetividade deste fundamento. Se fossem veículos populares, a fiscalização teria glosado a despesa?

Diante do exposto, não merece respaldo a glosa da despesa de depreciação dos veículos utilizados pelos diretores da Recorrente, devendo ser reformada a decisão da DRJ neste ponto.

Do Lançamento do IRRF

Quanto ao IRRF, entendeu a Fiscalização que o fornecimento de automóveis de luxo a sócios tem natureza salarial, e como tal, as despesas inerentes ao benefício, deveriam integrar a remuneração de forma individualizada, calculando-se sobre o IRRF sobre o total auferido.

Assim, necessário determinar se os veículos foram utilizados somente na atividade mercantil da empresa ou também para uso particular e pessoal dos diretores.

Acaso fosse comprovado que os veículos se prestam, exclusivamente, aos fins da empresa, não há que se falar em inclusão da utilização destes como parcela salarial dos diretores.

Neste ponto, invoco o Parecer Normativo COSIT nº 11/92, que também, *in verbis*:

15. Caso veículo utilizado tenha características de automóvel particular, resta claro que todo o custo incorrido deverá ser incorporado à remuneração do beneficiário.

*16. Na hipótese de o veículo caracterizar-se como de **utilização mista**, isto é, servir na atividade operacional da pessoa jurídica e, ademais, no uso particular do administrador, diretor, gerente ou assessor, as despesas a ele relativas, obviamente, não poderão ser consideradas operacionais e dedutíveis em sua totalidade, devendo a parcela correspondente à utilização extra-operacional do mencionado veículo ser incorporado à remuneração do beneficiário.*

17. Na impossibilidade de se quantificar o tempo efetivamente gasto pela utilização extra-operacional do veículo pelo beneficiário, é admissível que a pessoa jurídica adote o critério de proporcionalizar e ratear os custos e encargos em foco, em função dos dias úteis cobertos pela utilização do veículo. (grifos nossos)

In casu, a empresa não demonstrou de forma convincente, à míngua de documentação comprobatória, que os veículos se destinam a **uso exclusivo** da empresa.

A Recorrente argumenta que verifica-se uma incompatibilidade insanável, pois tendo sido autuada sobre o IRRF, não poderiam ter sido lançados o IRPJ e CSLL, com base no artigo 674 do RIR199.

O art. 45 do CTN define que o contribuinte do Imposto de Renda é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de ser atribuído por lei, essa condição a possuidor, a qualquer título, dos bens produtos de renda ou proventos tributáveis. Por sua vez, o parágrafo único do mesmo dispositivo, estipula que a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento, lhes seja atribuído.

Não há dúvida que a obrigação tributária referente ao IRRF, decorre da condição de responsável pela obrigação tributária do contribuinte pessoa física, atribuída à Recorrente por força de Lei, fato gerador absolutamente distinto do IRPJ.

A normas que regulam a retenção na fonte do imposto de renda, estão previstas nos arts 620 a 786 do RIR/1999, onde se define no art. 624, aqueles que estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620. O art. 628 acrescenta que também ocorrerá a retenção na fonte, sobre os rendimentos de trabalho não assalariado pagos por pessoa jurídica.

No caso específico, fornecimento de automóveis para uso de sócios, trata-se de benefício que deveria integrar a remuneração do titular na forma do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, cujo texto é reproduzido no art. 622 do RIR/99:

Art. 622. Integrarão a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74):

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:

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

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

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

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

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

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

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

Parágrafo único. A falta de identificação do beneficiário da despesa e a não incorporação das vantagens aos respectivos salários dos beneficiários, implicará a tributação na forma do art. 675.

Como a retenção na fonte não ocorreu, e a Recorrente não identificou de forma individualizada os beneficiários e a causa efetiva de cada pagamento incidiu na previsão contida nos art. 674 e 675 do RIR/99, cuja matriz é o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, "verbis":

Pagamento a Beneficiário não Identificado

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

Seção III

Remuneração Indireta Paga a Beneficiário não Identificado

Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 22, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 32).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

No caso em tela, constata-se o fornecimento indireto de benefício de natureza salarial, a Recorrente tem a responsabilidade pelo recolhimento do IRRF, cujo contribuinte de direito, é o terceiro titular beneficiário dos referidos veículos. Nestes casos, a Recorrente deveria ter efetuado a retenção IRRF e não o fez e nem também individualizou ou justificou tais pagamentos.

Diante do acima, restou evidenciado que a Recorrente concedeu aos seus diretores, vantagem de natureza salarial, cujos beneficiários não foram identificados contabilmente, sujeitando-se à tributação do IRRF exclusivamente na fonte, motivo pelo qual, deve ser mantida a decisão da DRJ quanto a este ponto.

Da CSLL

Processo nº 19515.001953/2007-06
Acórdão n.º **1201-001.069**

S1-C2T1
Fl. 392

Aplica-se ao lançamento da CSLL, as mesmas conclusões do lançamento do IRPJ.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso e no mérito dou-lhe PARCIAL PROVIMENTO, **para afastar os lançamentos de IRPJ e CSLL decorrentes da glosa da despesa de depreciação dos veículos utilizados pelos diretores da Recorrente.**

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator