



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo n° 19515.001985/2006-12
Recurso n° 166.434 De Ofício e Voluntário
Matéria IRPJ e CSLL- Ano-calendário 2001
Acórdão n° 1101-00.038
Sessão de 12 de maio de 2009
Recorrentes Quatro Marcos Ltda.
1ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

DECADÊNCIA- PRAZO- O direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, inclusive para as contribuições sociais (CTN, art. 173, caput, e Súmula Vinculante STF nº 8)

DECADÊNCIA- TERMO INICIAL- Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial do prazo de decadência é a data de ocorrência do fato gerador. O que define se o lançamento é por declaração ou homologação é a legislação do tributo, e não a circunstância de ter ou não havido pagamento

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário 2001-

GLOSA DE CUSTOS- FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS.

A comprovação do pagamento não é condição para dedutibilidade dos custos. A falta de prova do pagamento pode ser indício de que o fornecimento documentado pela nota fiscal a ele relacionada não tenha ocorrido, mas cabe ao fisco prová-lo, ainda que por meios indiretos.

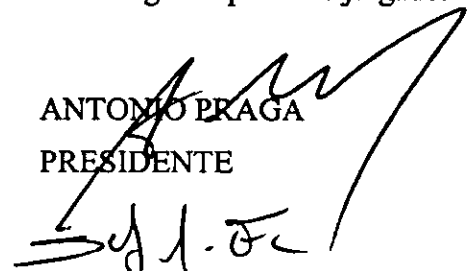
LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL – O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual, quando não há razão de ordem jurídica para lhe conferir julgamento diverso.

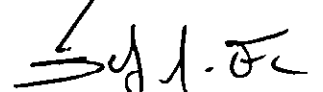
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acórdão os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção, por unanimidade de votos: 1) NEGAR provimento ao recurso de ofício; 2)

[Assinaturas manuscritas] 1

quanto ao recurso voluntário, ACOLHER a preliminar de decadência até o dia 30 de setembro de 2001, e no mérito, DAR provimento ao recurso do contribuinte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 22 JUN 2009

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior, José Ricardo da Silva, José Sérgio Gomes (Suplente Convocado), Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice Presidente) e Antonio Praga (Presidente)



Relatório

Contra a empresa Quatro Marcos Ltda foram lavrados autos de infração do Imposto de renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido referentes aos fatos geradores ocorridos em 31/03/2001, 30/06/2001, 30/09/2001 e 31/12/2001, em razão de glosa de custos contabilizados.

A irregularidade apontada foi a dedução indevida, na apuração das bases de cálculo dos referidos tributos, de valores a título de custos, em razão de os pagamentos referentes a estes custos não terem sido devidamente comprovados.

Em impugnação tempestiva a interessada suscitou a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 2001 e protestou contra o desprezo, pela fiscalização, dos registros contábeis efetuados, alegando que fazem prova das operações em favor da contribuinte, e que, em assim agindo, a autoridade fiscal negou eficácia à lei;

Aduziu que, como a fiscalização não contestou a veracidade das aquisições nem impugnou as notas fiscais ou as considerou, juntamente com os fornecedores, inidôneas, não apurou diferenças nos estoques, nem nos custos dos produtos vendidos, não demonstrou que os custos não foram incorridos, nem que as matérias-primas adquiridas não se incorporaram ao processo produtivo da empresa, não poderia simplesmente glosá-las por descon sideração da comprovação de pagamento efetuada pela contribuinte;

Ponderou que o Fisco não intimou os fornecedores emitentes das Notas Fiscais e dos Recibos de Pagamento para que estes infirmassem as vendas e os recebimentos dos valores correspondentes, e assim, não poderia, a seu arbítrio e juízo de valor, inverter o ônus da prova sem base legal e descon siderar as informações constantes nos documentos efetivamente contabilizados.

Alegou que a fiscalização, ao glosar custos de aquisição de matérias-primas (gado, carne e couro) indiscutivelmente essenciais à manutenção da atividade industrial da autuada (frigorífico) e efetivamente aplicadas na produção dos bens vendidos, deixou de observar o disposto no artigo 13 do DL 1.598/1977. Afirmou que a mera ausência ou incorreções formais nos documentos de pagamentos é insuficiente para elidir a dedutibilidade dos custos.

Argumentou que a empresa jamais alcançaria o resultado operacional, nem teria a receita registrada, incorrendo em todos os tributos incidentes sobre ela, se não tivesse incorrido nos custos glosados.

Disse haver provas incontroversas de que as matérias-primas adquiridas, entraram no estabelecimento industrial e foram utilizadas em seu processo produtivo: Notas Fiscais regularmente emitidas por fornecedores idôneos e devidamente vistas pelas autoridades fazendárias controladoras do tráfego de mercadorias na cidade de São Paulo, Notas Fiscais de Entrada regularmente emitidas nos termos da legislação de regência, Pedidos de Autorização de Crédito de ICMS efetuados e deferidos pela Fazenda Estadual relativos a cada operação de aquisição, Recibo do fornecedor atestando o recebimento do valor relativo ao crédito de ICMS requerido e deferido, e Notas Fiscais de Saída devidamente vistas pelas



Repartições Fiscais. Observou que as notas fiscais de compra de novilho precoce dão um crédito ao produtor rural, pago pelo adquirente das mercadorias e ressarcido posteriormente pelo Estado de São Paulo, com base em procedimento rigoroso, não podendo o Fisco Federal recusar fê às autorizações de crédito expedidas pelo Poder Público Estadual sem efetiva prova de falsidade, sob pena de afronta ao artigo 19, inciso II, da Constituição Federal.

Alegou que a prova do efetivo pagamento não importa para fins de dedutibilidade dos custos, pois aplica-se, na apuração do lucro real, o princípio da competência, e que se a fiscalização duvida da efetiva saída dos recursos da empresa na compra dos insumos efetivamente utilizados, a questão não seria de dedutibilidade, mas de caixa, de distribuição disfarçada de lucros.

Asseverou que os pagamentos foram feitos a terceiros expressamente autorizados ou ratificados posteriormente pelos credores, a inventariantes de espólios e a outros tipos de representantes legais tais como credor solidário, cessionário de crédito, sub-rogado, credor putativo e herdeiro. Acrescentou que possui conta-corrente com todos os fornecedores, não sendo necessário haver correspondência direta entre os valores pagos e os valores das operações, de modo que os pagamentos parciais efetuados devem ser considerados como amortização geral da dívida registrada.

Apresentou cópias dos demais documentos comprobatórios de pagamentos que a fiscalização disse não terem sido entregues, sendo que cada Nota Fiscal glosada está acompanhada da cópia do Livro Fiscal no qual consta na Conta Fornecedores o efetivo lançamento da operação, bem como de seu pagamento, integral ou parcial, por cheque, compensação ou adiantamento, e comprovante de pagamento, que pode ser cópia do cheque ou do comprovante de pagamento do valor correspondente ao crédito de ICMS ou dos recibos de depósitos dos cheques ou do extrato bancário ou de Notas Promissórias de Produtor Rural, havendo também cópia do Livro de Entradas no qual se registra a aquisição da matéria-prima com expressa referência à Nota Fiscal. Esclareceu que não houve tempo hábil para pedido das fotocópias dos cheques para as instituições bancárias, possuindo apenas cópia da emissão pelo sistema automatizado, ponderando que o Fisco, se duvidar dos pagamentos, deve requerer diretamente à Instituição Bancária a movimentação financeira, conforme lhe faculta a Lei Complementar nº 105/2001.

Em caso de persistir a dúvida, requereu: (a) a realização de perícia contábil com o escopo de provar que todas as operações de aquisição dos insumos glosados estão corretamente contabilizadas, que os pagamentos das obrigações com fornecedores são efetuados pelo sistema de conta-corrente devidamente contabilizado e estão devidamente lançados contra a conta Bancos, tendo havido a devida compensação/desconto do cheque, e que os insumos glosados foram efetivamente utilizados no processo produtivo e deram suporte direto ao faturamento auferido pela fiscalizada; (f) a intimação de todos os fornecedores para dizerem se receberam os valores relativos às aquisições dos insumos glosados.

Por determinação do julgador de primeira instância, o processo foi baixado em diligência para que a autoridade fiscal: (1) intimasse a contribuinte a apresentar os originais dos comprovantes de depósitos bancários, cujas cópias acompanham a impugnação, que beneficiaram os fornecedores pessoas físicas constantes das Notas Fiscais de Entrada, devidamente contabilizados, relativos aos custos cujos pagamentos foram considerados não comprovados conforme o demonstrativo de fls. 2.169 a 2.198; e (2) analisasse a idoneidade dos documentos apresentados em atendimento ao item anterior e verificasse sua habilidade em

 4

comprovar os pagamentos dos custos de acordo com os critérios explicitados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal. O resultado da diligência encontra-se no relatório de fls. 2329 a 2331 e no demonstrativo de fls. 2332 a 2335.

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a interessada disse com ele concordar, exceto quanto à interpretação dada pelo executor da diligência ao determinado pela autoridade julgadora, entendendo equivocada a exclusão dos pagamentos a terceiros que estavam expressamente autorizados pelo emitente da nota fiscal. Ponderou ser indubitável que os pagamentos efetuados a terceiro, expressamente autorizados pelos fornecedores, constituem forma de quitação (cessão de crédito ou mandato), nos termos do Código Civil, que não podem ser objeto de desconconsideração pela fiscalização, sob pena de se querer, sem o procedimento adequado, descaracterizar-se negócio jurídico válido e eficaz. Aduziu que a legislação tributária que exige a prova do pagamento deve ser interpretada em conjunto com o sistema jurídico que não contém norma legal que impeça o fornecedor de ceder seu crédito a terceiro ou recebê-lo mediante mandato expresso ou tácito. Requereu, afinal que fossem também considerados comprovados os pagamentos efetuados a terceiros, expressamente autorizados, cujos comprovantes já se encontram anexados aos autos e discriminados na tabela de fl. 2.338 ou, para fins de adequada instrução processual, que seja retomada a diligência para sejam incluídos nas tabelas constantes no Relatório Fiscal de Encerramento de Diligência, os valores pagos a terceiros, conforme determinação dos fornecedores.

A Turma de Julgamento exonerou da matéria tributável as parcelas consideradas comprovadas pela diligência, recorrendo de ofício.

Ciente da decisão em 04 de abril de 2008, a interessada ingressou com recurso em.24 do mesmo mês, em que se reporta às razões levantadas na impugnação, inclusive quanto à decadência para os três primeiros trimestres, e os reforça, argumentando, em síntese, que (a) a autoridade fazendária não faz prova de que os documentos apresentados eram inidôneos, desconsiderando-os pelo pagamento ter sido efetuado a terceiro; (b) não há fundamento legal para essa postura, e o pagamento pode, sim, ser efetuado a terceiro autorizado, nos termos do Código Civil, e as autorizações constam dos autos; (c) os custos podem ser contabilizados independentemente do seu pagamento; (d) não há dispositivo legal ou infralegal que exija que o pagamento só se faça diretamente ao nome constante da Nota Fiscal para ter direito à apropriação dos respectivos custos.

É o relatório. 

Voto

SANDRA MARIA FARONI, Conselheira Relatora.

Ambos os recursos atendem os pressupostos legais para conhecimento.

Ao recurso de ofício deve ser negado provimento, pois a parcela exonerada pela decisão de primeiro grau resultou de trabalho de diligência fiscal que atestou a comprovação dos pagamentos a ela relativos.

No recurso voluntário a interessada suscitou a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 2001. A decisão recorrida rejeitou-a ao argumento de que, por se tratar de lançamento de ofício, a decadência deve ser examinada, exclusivamente, à luz do que prescreve o inciso I, do art. 173, do Código Tributário Nacional. Argumentou o Relator ser inaplicável o artigo 150, § 4º, do CTN, porque o dispositivo trata de homologação tácita, que somente atinge o que foi devidamente recolhido antecipadamente, não acobertando o que é objeto de ilícito tributário.

Discordo desse entendimento.

A análise da decadência demanda a definição do prazo e do termo inicial para sua contagem.

Quanto ao prazo, o Código Tributário Nacional o definiu em cinco anos para os tributos, de um modo geral.

Para as contribuições sociais, a administração tributária tem aplicado o prazo de dez anos, invocando legislação específica (art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991).

Todavia, o entendimento da antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho, já confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, é no sentido de que às contribuições se aplicam as regras de decadência previstas no CTN.

Nesse mesmo sentido tem sido a jurisprudência do Poder Judiciário, a exemplo da Arguição de Inconstitucionalidade n. 63.912, incidente no AI nº 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa restou assim vazada:

"Arguição de Inconstitucionalidade. CAPUT do art. 45 da Lei n. 8.212/91.

É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei n. 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal".

O Supremo Tribunal Federal, ao negar seguimento ao Recurso Extraordinário nº 552.710-7-SC proposto pela União, sepultou de vez a pretensão da Fazenda Nacional em ver estendido o prazo decadencial para o fisco constituir crédito da Seguridade Social com regência nos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, ao argumento de que os referidos dispositivos



estão em desarmonia com a Constituição Federal, ante a circunstância de não terem sido veiculados por lei complementar, conforme demonstra a ementa abaixo:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PRAZOS DECADENCIAL E PRESCRICIONAL – REGÊNCIA – ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N. 8.212/91 – DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELA CORTE DE ORIGEM – HARMONIA COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL – PRECEDENTES – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – NEGATIVA DE SEGUIMENTO".

Sem ingressar na análise da constitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91, entendo que não há como aplicar o dispositivo legal em questão, pois em assim o fazendo, o Conselho estará negando aplicação ao art. 173 do Código Tributário Nacional, norma de hierarquia superior, e que estabelece em cinco anos o prazo de decadência.

Por se tratar de lançamento referente a fato gerador relativo ao ano-calendário de 1997, o prazo fatal para a constituição do crédito tributário seria 31 de dezembro de 2002. Tendo o auto de infração se aperfeiçoado em 25 de abril de 2003, o crédito se encontrava extinto pela decadência.

A matéria não mais comporta discussão, uma vez que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, com o seguinte enunciado:

"São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

A definição do termo inicial deve levar em conta a modalidade do lançamento. Para os lançamentos por declaração, o termo inicial é o previsto no art. 173 do CTN. Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, esse termo se encontra definido no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, a data da ocorrência do fato gerador.

Ressalto que lançamento por homologação é o lançamento tipo de todos aqueles tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o tributo devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade. E a natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apura tributo a pagar.. O que define se o lançamento é por declaração ou homologação é a legislação do tributo, e não a circunstância de ter ou não havido pagamento

De acordo com as regras previstas no art. 150 do CTN, em se tratando de lançamento por homologação, ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do tributo e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, inc. V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade, ou tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte, ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento. Essa regra é excepcionada na ocorrência de dolo, fraude ou simulação.



Portanto, no caso concreto, tendo o lançamento se materializado em 01 de dezembro de 2006, encontravam-se extintos pela decadência os créditos de IRPJ e CSLL relativos aos fatos geradores ocorridos até o terceiro trimestre de 2001, inclusive.

Acolho a preliminar.

Quanto ao mérito, vê-se que o lançamento decorre de glosa de custos contabilizados, e tem como base o fato de a fiscalização ter tido como não comprovados os respectivos pagamentos.

A meu ver, a glosa carece de fundamento jurídico. A prova do efetivo pagamento não é imprescindível para a dedutibilidade, eis que os custos ou despesas dedutíveis são os incorridos, e não apenas os efetivamente pagos. Trata-se, é verdade, de elemento importante como coadjuvante, para comprovar a efetividade da operação que o gerou. A falta de prova do pagamento pode ser indício de que o fornecimento documentado pela nota fiscal a ele relacionada não tenha ocorrido.. Porém indício é princípio de prova, e não é prova completa.

Naturalmente, vigorando o princípio da livre convicção do julgador, com base nas provas produzidas no processo, tanto o fisco como o contribuinte devem trazer aos autos tudo que lhes seja possível para robustecer sua posição.

A nota-fiscal emitida com observância dos requisitos legais e que especifique, com precisão, o objeto da venda, constitui, em regra, documento hábil para embasar o registro contábil do fato nela representado.

Conforme previsto no § 1º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, 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.

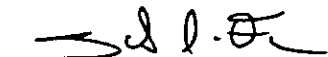
Segundo consta do Termo de Constatação, a única motivação expressada pela autoridade fiscal para glosar os custos foi a falta de comprovação do respectivo pagamento. A própria decisão recorrida registra *que em nenhum momento, a autoridade lançadora afirma que os valores não saíram do caixa da autuada, mas afirma apenas que não há comprovação hábil e idônea dos pagamentos dos custos contabilizados.*

Em se tratando de custos de aquisição de insumos que foram contabilizadas com base em notas fiscais hábeis, sua glosa significa imputar inidôneos os documentos que serviram de lastro. Nesse caso, compete ao fisco provar a falsidade do documento. Se o alienante dos insumos, intimado, confirmasse a operação, a glosa só seria possível se o fisco comprovasse (ainda que por provas indiretas), a inveracidade do fato descrito na nota, indicador de conluio entre o adquirente e alienante, com inafastável agravamento da penalidade.

A falta de prova do pagamento pode ser indicativa de que a operação representativa do custo contabilizado não ocorreu, mas não o prova. Sem outro elemento que permita desconsiderar as notas fiscais, para alcançar a prova, desqualificando o documento e glosando o valor do custo contabilizado, caberia ao fisco, no mínimo, intimar a contraparte da operação para confirmá-la, e verificar a compatibilidade entre os custos contabilizados e a produção e estoques.

Nego provimento ao recurso de ofício e, quanto ao voluntário, acolho a preliminar de decadência quanto aos três primeiros trimestres de 2001, e no mérito, dou-lhe provimento.

Sala das Sessões, DF. em maio de 2009.



Sandra Maria Faroni- Conselheira-Relatora.

