



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n° : 10640.000988/2003-86
Recurso n° : 142.601
Matéria: : I.R.P.J. e OUTRO - Exercício de 1999
Recorrente : ATENAS S. A. FOMENTO MERCANTIL
Recorrida : 2ª TURMA D.R.J. EM JUIZ DE FORA – MG.
Sessão de : 17 de agosto de 2006
Acórdão n° : 101-95.704

IRPJ – CUSTOS. DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. DEDUTIBILIDADE. – As quantias apropriadas à conta de custos ou despesas operacionais, para efeito de determinação do lucro real, devem satisfazer às condições de necessidade, normalidade e usualidade, bem como ter comprovado o efetivo fornecimento dos bens ou serviços contratados. A eventual prova do desembolso dos recursos, por si só, não é bastante para tornar dedutível o gasto suportado.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROCEDIMENTO REFLEXO. - A decisão prolatada no procedimento instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma empresa, relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

Recurso conhecido e não provido.

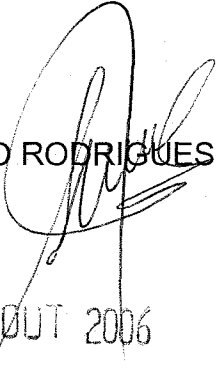
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ATHENAS S.A. – FOMENTO MERCANTIL.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo n.º : 10640.000988/2003-86
Acórdão n.º : 101-95.704

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR



FORMALIZADO EM: 05 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



Recurso n.º : 142.601

Recorrente : ATENAS S. A. FOMENTO MERCANTIL

RELATÓRIO

ATHENAS S. A. FOMENTO MERCANTIL, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ do MF sob nº 00.340.878/0001-76, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pela Colenda Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 04/05 (IRPJ) e 10/11 (CS), recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão de primeiro grau.

A peça básica de fls. nos dá conta de que a matéria objeto de tributação resulta de:

“001 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS

GLOSA DE DESPESAS

Valor apurado conforme demonstrado no Relatório Fiscal em anexo, que passa a fazer parte integrante deste Auto de Infração.

(...).”

Torna-se necessário, portanto, examinarmos o “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” de fls. 14/24, na parte em que assim se refere aos fatos:

“2. Em 03/04/2003 o contribuinte tomou ciência do Termo de Intimação nº 05 que lhe intimou, com relação aos valores lançados à débito da conta 4.1.05.0005 – Prestação de Serviços, no período de abril a dezembro de 1998, a:

2.1 Apresentar cópias das notas fiscais e/ou documentos comprobatórios dos referidos lançamentos.

2.2 Apresentar cópias dos contratos firmados com as empresas beneficiárias dos valores contabilizados a débito da conta 4.1.05.0005 Prestação de Serviços.

2.3 Especificar e detalhar quais os serviços foram prestados, mês a mês, como foram prestados, e apresentar os relatórios e documentos que comprovem a efetiva prestação dos mesmos.

2.4 Informar como foram determinados os valores das notas fiscais de prestação de serviços, contabilizados a débito da conta 4.1.05.0005 Prestação de Serviços.

3. Em atendimento ao Termo de Intimação acima mencionado o contribuinte encaminhou correspondência informado que:

3.1 Apresenta cópia das notas fiscais e documentos comprobatórios dos valores lançados a débito da conta Prestação de Serviços, com exceção de três:

- NF referente a pagamento efetuado a Pádua Credi Ltda., em 01/09/1998, no valor de R\$ 898,07, por extravio.
- NF referente a pagamento efetuado a DMJ Factoring Ltda., em 01/09/1998, no valor de R\$ 420,71.
- Documento relativo a uma viagem da contratada Euds Consultoria, por extravio.

3.2 Apresenta todos os contratos de prestação de serviço mantidos com terceiros:
(...).”

Fatores preponderantes para a glosa dos valores apropriados a título de despesas operacionais, ao que tudo indica foram: a falta de especificação ou detalhamento dos serviços prestados; não apresentação de relatórios ou outros documentos que comprovassem a efetiva prestação dos serviços, bem como divergências entre a forma estipulada no contrato para remuneração dos serviços e aquela efetivamente praticada, “verbis”:

“5.3. Apesar de intimado a especificar e detalhar **quais** os serviços foram prestados o contribuinte limitou-se a transcrever o objetivo do contrato firmado com Euds Consultoria, constante da cláusula 1.

5.4. Apesar de intimado a apresentar os relatórios e documentos que comprovem a efetiva prestação dos serviços, o contribuinte nada apresentou ou informou.

5,5, Intimado a informar como foram determinados os valores cobrados o contribuinte afirma no item 4.1 da resposta ao Termo de Intimação nº 05 que: “o valor foi definido de forma **fixa** mensal, salvo mês de excepcional desempenho de serviço, em que os valores desembolsados foram a maior”.

5.6. Segundo o estipulado na cláusula 3 do contrato, pela prestação dos serviços contratados o contribuinte pagará a Euds Consultoria Empresarial S/C Ltda. quantia que será **variável**, mês a mês, em função das tarefas desenvolvidas.”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 226/229, foi proferida decisão pela Colenda Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG (fls. 247 a 254), assim assentada:

“Assunto: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

Data do fato gerador: 30/06/1998, 30/09/1998, 31/12/1998

Ementa: GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS.

A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental hábil e idônea da efetividade das operações, a necessidade às atividades da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Data do fato gerador: 30/06/1998, 30/09/1998, 31/12/1998

Ementa: CSLL. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA. Tratando-se de exigências que tiveram por base os mesmos elementos de provas, o decidido para o IRPJ aplica-se ao lançamento da CSLL, para o qual não foram apresentadas razões específicas de defesa.

Lançamento Procedente”

Cientificada dessa decisão em 31 de maio de 2003 (A. R. de fls. 260), a contribuinte ingressou com recurso voluntário para este Conselho, protocolizado em data de 28 de junho daquele mesmo ano, onde sustenta em resumo:

- i) em face do axioma da estrita legalidade, para que se formalizasse o crédito de natureza tributária, mister que se demonstre, inequivocamente, a ocorrência da hipótese de incidência no mundo fenomênico, do que resulta afastamento da aplicação de suposições, elocubrações e ficções;
- ii) ao alvedrio da fiscalização, foram requeridas informações sobre todas as empresas prestadoras de serviços, sendo certo que em relação a algumas delas, a despeito de singela explicação, sem que tivesse sido apresentado um só dos impossíveis “relatórios de execução”, a fiscalização se deu por satisfeita e não promoveu a glosa dos gastos apropriados como despesas;
- iii) à contribuinte fica a certeza de que, numa estreiteza conceitual inaceitável, o fisco entende que realmente é necessário um sistema para extração da folha de pagamentos, mas não seriam necessárias todas as demais prestações de serviços que restaram rigorosamente explicadas à fls. 67/70;
- iv) uma empresa com o porte da recorrente, com sofisticado sistema contábil e com a captação de clientes e movimentação de recursos que ostenta, não necessitaria dos serviços prestados por outras empresas? Deve ficar consignado a subjetividade que marca o lançamento, que se distancia de critérios tributários ínsitos aos mais mezinhos axiomas ligados à disciplina;
- v) era incumbência do fisco comprovar de forma cabal que tais despesas não são necessárias à fonte produtor dos rendimentos, o que não fez, contrariando unânime jurisprudência deste Conselho;
- vi) os serviços foram efetivamente prestados, são relacionados à atividade da pessoa jurídica e tiveram os tributos a eles relacionados recolhidos pelas beneficiárias dos pagamentos, do que resulta concluir que se procedentes as alegações do fisco,

- estar-se-ia cobrando sobre o mesmo numerário o tributo em duplicidade;
- vii) uma empresa de factoring tem sua atividade ligada de forma quase que umbilical à estrutura de prestação de serviços financeiros, vez que presta serviços de cobrança bancária, é intensiva em uso de capital, necessitando para tanto de profundo relacionamento bancário;
 - viii) contratou a empresa Euds Consultoria e Serviços Ltda., exatamente para prestar serviços na praça do Rio de Janeiro, onde executa inúmeras operações com o fito de fundeamento, como custódia de títulos adquiridos, etc.;
 - ix) são operações que exigem não só o esforço físico, mas antes de tudo relacionamentos confiáveis no meio bancário, razão pela qual utiliza-se dos serviços da empresa cujo sócio gerente é ex funcionário do Banco Central do Brasil;
 - x) como reconhecer a necessidade dos serviços de desenvolvimento e manutenção de sistemas de informática? Como provar a prestação de tais serviços? Com o devido respeito, a autuação é de fragilidade e desprovemento de lógica e juridicidade que suplanta a mais comezinha razoabilidade;
 - xi) para se comprovar a prestação dos serviços pelas empresas Dunas Factoring Fomento Mercantil, Pádua-Credi Representações Ltda. e DMJ Factoring e Fomento Mercantil, basta observar na documentação entregue ao Fisco, comprobatória dos pagamentos efetuados em consequência da atuação nas praças de Cabo Frio, Santo Antônio de Pádua e Cachoeiro do Itapemirim;
 - xii) a empresa Leugim Negócios e Assessoria Mercadológica foi contratada com o objetivo de captação de clientela em múltiplas praças, sendo certo que os pagamentos efetuados referem-se às participações nas operações realizadas, custos de cobrança de recebíveis, bem como de translações de imóveis em dações de pagamentos, prospecção e indicação de nichos mercadológicos;
 - xiii) em razão dos serviços de manutenção e desenvolvimento d software específico, na área de fomento mercantil, foi efetuado pagamento à empresa JCM de Macaé Informática, Consultoria e Sistemas Ltda.. Como negar valia a tal despesa?

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

O Recurso foi manifestado no prazo legal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

A questão da dedutibilidade dos gastos suportados pelas pessoas jurídicas, a título de despesas operacionais, é das mais tormentosas e das que mais mereceu manifestações por parte deste Tribunal Administrativo. Cumpre deixar registrado que cada manifestação tem sempre presente os elementos e as circunstâncias que informam o caso concreto, sem que sejam olvidadas, também, as investigações e as provas produzidas pelas partes interessadas.

Relevantes, no caso, alguns comentários produzidos pelo Insigne e profundo conhecedor da matéria, notadamente quando se trata de tributação pelo Imposto de Renda, NOÉ WINKLER, em sua obra "IMPOSTO DE RENDA", Ed. Forense, 2ª edição, Rio de Janeiro, 2001, págs. 429 e seguintes:

"A lei tributária ao estabelecer a renda imponible da pessoa jurídica tenciona delinear seu tipo – que denominariamos de *lucro fiscal* – policiado na sua contextura, de modo que venha a produzir uma figura tributária que contenha um rendimento expressando um resultado positivo, segundo certos conceitos de receita, custo e despesa. Objetiva, com essa disciplina, eliminar distorções negativas que poderiam, por atos de liberalidade, alheios à atividade explorada, reduzir ou anular os réditos das gestão empresarial.

Refere-se a lei a despesas *necessárias ou normais*, definindo-as como *usuais ou normais* no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Há, nessa conceituação, acentuado grau de subjetividade pela ausência, mesmo exemplificativa, das despesas indedutíveis, ou "desnecessárias", no conceito fiscal, pela própria impossibilidade de fazê-lo.

O Fisco tem impugnado encargos que aparentemente podem não trazer o rótulo de *necessárias* para a fonte produtora, mas que indiscutivelmente se constituem em ônus, embora esporádicos, inerentes ao risco do negócio.

Cada situação contém suas peculiaridades.

É inseguro fazer-se generalizações em torno deste assunto. (...).

.....
Por outro lado não nos parece razoável impugnar-se encargos contratuais, legítimos, vinculados à contratação de profissionais qualificados. Estes exigem, em seus contratos, notadamente técnicos estrangeiros, viagens pagas, de férias, ao país de origem. O fisco tem considerado esse encargo contratual como *liberalidade*, e não o tem admitido como dedução. A nosso ver, são encargos perfeitamente enquadráveis como *remuneração adicional* e, como tal, dedutíveis na pessoa jurídica. (...).

.....
A *liberalidade* entendida pelo Fisco é variável, indiscriminada, pois não há norma legal que limite seu entendimento.

Razoável, e aceitável, é a sugestão do esclarecido tributarista Ricardo Mariz de Oliveira (in- “RT Informa”, n.º 241/242, de 1980) quando propõe que o conceito de necessidade deve ser entendido objetivamente, e acrescenta:

“Não se deve entender que o conceito de necessidade envolve a característica de *obrigatoriedade* ou *compulsoriedade*. Neste particular, muita confusão tem surgido, através da inadequada consideração do que seja liberalidade (grifamos).

Por exemplo, no Parecer Normativo CST – 582/71, o fisco considerou indedutíveis viagens de férias de empregados contratados em outras cidades, declarando que são vantagens concedidas por mera liberalidade da empresa, e, por conseguinte, não são dedutíveis.

Tudo isso demonstra que o conceito de necessidade deve ser estabelecido objetivamente. Só um critério objetivo, ao alcance indiscriminado de todos, explica a dedutibilidade das despesas referidas nos exemplos acima e exclui controvérsias de interpretação originadas de subjetivismo, variáveis de indivíduo para indivíduo.

Tendo presente esta premissa, podemos dizer que uma despesa é necessária quando por inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou até mesmo que surja em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha.

Em contraposição, a despesa é não necessária quando for decorrente de ato de liberalidade, não no sentido de espontaneidade mas no sentido jurídico do ato de favor, estranho aos objetivos sociais (grifamos).

Só com critério objetivo é possível conhecer e determinar exatamente, sem perigo de controvérsias pessoais, a natureza de despesas com despesa necessária à empresa.

E tal critério ampara-se perfeitamente no art. 47 da Lei n.º 4.506. Basta reler o art. 47 e constatar que ao mesmo se ajusta a afirmação de que não são necessárias as despesas oriundas de atos de liberalidade, isto é, estranhas aos objetivos sociais.”

A tão complexa matéria não causa estranheza a variada e farta jurisprudência inserida em Nota a este artigo, a que nos reportamos.”

Nosso ordenamento jurídico alberga mandamento segundo o qual a determinação da base impositiva do Imposto de Renda (lucro real) está sujeita a verificações de sua exatidão, podendo, para tanto, a autoridade tributária proceder a exame de livros e documentos utilizados para escrituração pelo próprio sujeito passivo, como também na escrituração de terceiras pessoas, além de informações ou esclarecimentos prestados diretamente pelo contribuinte ou por terceiros. Pode, ainda, valer-se a Fiscalização de qualquer outro elemento de prova em direito admitida.

Por outro lado é certo que uma vez promovida à escrituração contábil segundo as regras jurídicas vigentes, esta faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, cabendo ao Fisco provar a inveracidade desses mesmos fatos (Dec. Lei n.º 1.598/77, art. 9º, §§ 1º e 2º).

Assim, não é por outra razão que este Conselho firmou sedimentado entendimento no sentido de que primeiramente cabe à Fiscalização promover trabalho de investigação para, posteriormente, havendo razoáveis dúvidas ou indícios de que o negócio não tenha sido realizado, intimar a pessoa jurídica a comprovar a efetividade dos gastos suportados.

Uma análise cuidadosa da jurisprudência administrativa que exige a prova de prestação efetiva dos serviços, revela que em muitos dos casos existiam indícios de práticas simulatórias, freqüentes na emissão das chamadas "*notas frias*". Em inúmeros a prestação efetiva dos serviços era inverossímil, fosse por falta de conexão entre os objetos sociais das duas empresas, seja porque o quadro do pessoal da prestadora dos serviços não estava habilitado ou não era suficiente para a realização dos serviços ou, ainda, a prestadora dos serviços era empresa considerada irregular, com o CGC suspenso. Então, havendo fortes indícios da inverossimilhança de prestação de serviços, isto é, de simulação na emissão das notas fiscais e dos recibos, poder-se-ia admitir uma inversão do ônus de prova contra o contribuinte.

A jurisprudência deste Conselho é firme no sentido de que, para efeito de determinação do lucro real, os gastos a serem apropriados como custos ou despesas devem satisfazer aos requisitos legais, conforme comprovam os Acórdãos cujas ementas estão transcritas:

Acórdão n.º 105-3.938, de 1989:

"Para que as despesas sejam dedutíveis não basta comprovar que foram elas contratadas, assumidas e pagas. É necessário, principalmente, comprovar que correspondem a bens ou serviços efetivamente recebidos e que esses bens ou serviços eram necessários, normais e usuais na atividade da empresa. (...)".

Acórdão n.º 105-3.721, de 1989:

"Para se comprovar uma despesa de modo a torna-la dedutível, face à legislação do imposto, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É imprescindível, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido."



A glosa dos valores apropriados como despesas, presentes todas as circunstâncias que envolvem o caso concreto, conduz a uma única conclusão: ocorreu indevida apropriação em contas representativas de despesas ou de custos, com a conseqüente redução do lucro contábil, do que resulta, também, redução indevida do lucro real.

Cabe invocar, ainda, as decisões consubstanciadas nos Arestos cujas mentas resumem, de forma clara e precisa, os fundamentos da glosa dos gastos apropriados como despesas operacionais:

“I.R.P.J. - (...).

.....
DESPESAS NÃO COMPROVADAS

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possa vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-lei n. 486/69, art. 4º.)

Recurso voluntário conhecido e parcialmente provido. (Ac. nº 101-91.594, de 1997).

“(....).

.....
CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS - Os lançamentos contábeis devem estar apoiados em documentação hábil e idônea para que os custos, despesas operacionais e/ou encargos neles retratados possam ser aceitos como dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto de renda. A efetivação de diversos lançamentos contábeis, feitos reiteradamente no curso do período-base de apuração do tributo e desacompanhados de documentos, configura evidente intuito de fraude, já que tipificada a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e, conseqüentemente, deixar de recolher o imposto devido à Fazenda Nacional.” (Ac. nº 101-91.653, de 1997).

(....).

.....
COMPROVAÇÃO DE DESPESAS - Para que sejam dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda, as despesas, além de guardarem relação com a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica e de serem necessárias à manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos, devem ser comprovadas com documentação hábeis e idôneas.

(....).

Recurso parcialmente provido.” (Ac. nº 101-91.681, de 1997).

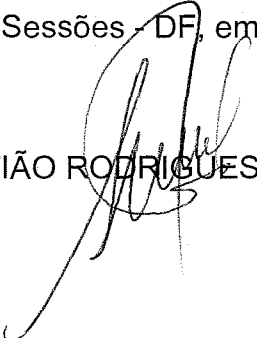


Processo n.º : 10640.000988/2003-86
Acórdão n.º : 101-95.704

No que se refere à Contribuição Social sobre o Lucro, como visto trata-se de exigência reflexa, cabendo aplicar a mesma conclusão a que se chegou relativamente à exigência do IRPJ, face à relação de causa e efeito existente entre os ambos os lançamentos.

Por todo o exposto, Voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo Sujeito Passivo.

Sala das Sessões - DF, em 17 de agosto de 2006.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL 