



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

Processo nº 10660.001792/2009-66
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1401-000.854 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2012
Matéria IRPJ/Reflexos
Recorrente EXPRINSUL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. CARACTERIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO

A constatação de saldo credor na conta caixa da pessoa jurídica, quando essa não lograr apresentar provas em contrário, enquadra-se como presunção legal, autorizativa no sentido de que se presume a existência de manipulação de recursos à margem dos registros contábeis, vez que, não havendo disponibilidade contábil no Caixa, quaisquer saídas ou pagamentos efetuados por essa conta evidenciam a utilização de valores oriundos de receitas omitidas, caracterizadores do elemento do tipo legal descrito como infração.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS OU DESNECESSÁRIAS. GLOSA

Não tendo sido comprovadas, nem podendo ser consideradas necessárias, tudo à luz da legislação de regência da matéria, há que se manter a glosa operada em face das despesas operacionais assim escrituradas.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. PERDAS COM SWAP.

Quando não se prova que a operação no mercado de derivativos se relaciona à proteção dos direitos e obrigações do contribuinte, fica descaracterizado o propósito de cobertura de risco (*hedge*) da operação. Nesse caso, para fins de dedutibilidade na determinação do lucro real, impõe-se o reconhecimento das perdas apuradas em operações de swap somente até o limite dos ganhos auferidos nas operações de mesma natureza.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Uma vez que os lançamentos de Pis, Cofins e CSLL decorreram dos mesmos elementos prova que nortearam o do IRPJ, evidencia-se o caráter reflexivo, impondo-se a eles o mesmo veredicto firmado no lançamento principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Juiz de Fora-MG.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Em razão dos Autos de Infração (Ais) lavrados a título de IRPJ, Pis, CSLL e Cofins entremeados às fls. 02-43, foi constituído o crédito tributário no montante de R\$ 2.338.595,52, relativo a fatos geradores ocorridos nos anos calendário 2004 e 2005.

Segundo a "DESCRIÇÃO DOS FATOS ..." constante no AI relativo ao IRPJ, matriz, o lançamento deu-se em face da ocorrência de saldo credor de Caixa e de custos/despesas operacionais glosados por não serem necessários, enquanto os demais, reflexos, deram-se por falta de recolhimento.

Integra os Autos de Infrações o Termo de Verificação fiscal (TVF) de fls. 44-49.

Às fls. 145-174 a impugnante contesta o auto de infração adotando os seguintes argumentos:

- o deferimento da prova pericial, a ser realizada por um expertise, a fim de comprovar a legalidade das operações de HEDGE e a ausência de caráter especulativo;
- a legalidade dos contratos de mútuo celebrados, os quais foram entregues à empresa em espécie (dinheiro);
- que é indevida a glosa, pois todas as despesas são intrínsecas às atividades descritas no estatuto social, normais, usuais e necessárias às atividades da empresa e que os recibos e notas fiscais juntados aos autos comprovam o gasto/despesa;
- em relação às operações de HEDGE foi demonstrado que foram celebradas com o amparo na Lei n.º 8.891/95, registrados e contratados de acordo com as normas do BACEN; além do mais, foi comprovado também que se destinavam exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às bruscas oscilações de preços ou taxas que permeiam o mercado de café.
- da ilegalidade da multa aplicada face ao seu caráter confiscatório.

A DRJ MANTEVE os lançamentos, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005 ILEGALIDADE

A autoridade administrativa não possui competência para apreciar ilegalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, cabendo tal prerrogativa ao Poder Judiciário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004,2005

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTOS.

Deve ser indeferido o pedido de realização de perícia por ser despicienda, vez que, além de a situação fática ter bastado para o seu enquadramento nos tipos legais; tanto na fase procedimental, quanto na processual, a contribuinte não se desincumbiu do ônus da prova documental dos fatos alegados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. CARACTERIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO

A constatação de saldo credor na conta caixa da pessoa jurídica, quando essa não lograr apresentar provas em contrário, enquadra-se como presunção legal, autorizativa no sentido de que se presume a existência de manipulação de recursos à margem dos registros contábeis, vez que, não havendo disponibilidade contábil no Caixa, quaisquer saídas ou pagamentos efetuados por essa conta evidenciam a utilização de valores oriundos de receitas omitidas, caracterizadores do elemento do tipo legal descrito como infração.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS OU DESNECESSÁRIAS. GLOSA

Não tendo sido comprovadas, nem podendo ser consideradas necessárias, tudo à luz da legislação de regência da matéria, há que se manter a glosa operada em face das despesas operacionais assim escrituradas.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. PERDAS COM SWAP.

Quando a operação de swap não se revelar pertinente à proteção dos direitos e obrigações do contribuinte, fica descaracterizado o propósito de cobertura de risco (hedge) da operação. Nesse caso, para fins de dedutibilidade na determinação do lucro real, impõe-se o reconhecimento das perdas apuradas em operações de swap somente até o limite dos ganhos auferidos nas operações de mesma natureza.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Uma vez que os lançamentos de Pis, Cofins e CSLL decorreram dos mesmos elementos prova que nortearam o do IRPJ,

evidencia-se o caráter reflexivo, impondo-se a eles, *mutatis mutandis*, o mesmo veredicto firmado no lançamento principal.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Entretanto, o recurso é parcial, uma vez que desde a impugnação o Contribuinte renuncia à discussão de determinadas matérias, seja admitindo expressamente a indedutibilidade de determinadas despesas através planilhas (fls. 148/149), seja apresentando Dcomp confessando alguns débitos lançados de ofício, seja simplesmente omitindo-se completamente em sua impugnação da defesa de determinados itens.

A Dcomp referenciada é a de nº 36168.14002.150110.1.3.09-5113 (fls. 293-297) que visou à compensação de créditos de Cofins não cumulativa (2º trim/2007) com débitos de IRPJ (código 2917-00) e de CSLL (código 2973-00) objetos dos lançamentos, nos valores principais de R\$ 29.383,44 e R\$ 10.578,04, respectivamente.

Os itens em que não apresentou defesa desde a fase impugnatória nas palavras da DRJ são:

C) conta 42016-4.2.1.16 — Conservação de veículos: **não foi dispensada uma linha sequer** sobre a assertiva fiscal de que *"Trata-se de despesa com revestimento de couro furadinho para caminhonete Toyota Hylux, que não consta do ativo da autuada."*

D) conta 42011-4.2.1.11 — Assistência contábil e jurídica: aqui também, **não houve contradita** sobre a afirmação fiscal de que *"Trata-se de despesa com consultoria em radiocomunicação junto ao SRPV-RJ para fins de legalização de estação de rádio, desnecessária ao funcionamento do empreendimento."*

E) conta 42014-4.2.1.14 — Serviços de Terceiros: a contribuinte **não contestou** a afirmativa fiscal de que *"Trata-se de serviço de montagem de móveis, que são bens do ativo da empresa. Não se trata de bem de pequeno valor."*

G) despesas da conta 42028-4.2.1.28 — Brindes: a contribuinte **não contraditou** essa glosa, motivada por serem "despesas desnecessárias"

H) despesas da conta 42025-4.2.1.25 — Donativos: a contribuinte **não contraditou** a realidade fática de que *"Trata-se de despesas não necessárias ao processo produtivo, tais como doação para campanha eleitoral."*

J) despesas da conta 43012-4.3.1.12 — Serviços de Terceiros: **trata-se de inquestionada** glosa de "despesas com montagem de mobiliário, um bem imobilizado. Não se trata de bem de pequeno valor"

K) despesas da conta 43016-4.3.1.16 — Brindes: idem à conta do item acima.

Portanto, tais matérias estão fora da lide.

Perícia

A contribuinte requer a realização de perícia, bem assim se insurge contra a decisão de primeira instância que a considerou prescindível. Porém, conforme se verificará na exposição mais adiante do mérito, assim como também ficou bastante claro em todo o contexto da decisão de primeira instância, os elementos indispensáveis à solução do litígio encontra-se nos autos, motivo pelo qual o pedido de perícia dever ser indeferido nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72. Ademais, o deferimento de diligência e perícia é uma decisão do âmbito de discricionariedade do julgador, cabendo a ele fazê-la ou não a depender da formação de sua convicção (diligência) ou mesmo que se lhe exigirá conhecimentos técnicos específicos que somente um perito especializado poderia ter (perícia), o que não é o caso dos autos em que se requer apenas análise de meros dados contábeis, fiscais e legais., perfeitamente dentro da alçada de competência do Auditor Fiscal.

Portanto, indefiro o pedido de perícia.

Omissão de Receitas – Saldo Credor de Caixa (item 1 do Auto e III TVF)

Trata-se de presunção legal de omissão de receitas oriunda de saldo credor de caixa a partir da desconsideração de empréstimos não comprovados.

Eis a legislação de regência

RIR/99:

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

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa:

II-a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.(grifei)

Trata-se, por óbvio, de presunção relativa que pode ser desfeita por prova em contrário, mas que a Recorrente não logrou êxito em fazê-lo.

Por oportuno, cabe observar que o direito pátrio adotou o princípio de que a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato, mas também ao réu a comprovação da sua versão no que tange à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. É o que se depreende do transcrito do artigo 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal no âmbito federal, e do artigo 333, do Código de Processo Civil:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

As alegações trazidas pela Recorrente em relação a esses itens são vazias e estéreis e ao meu ver, bem refutadas pelas primeira instância, não trazendo em fase recursal nenhuma tréplica que enfraquecesse os argumentos da DRJ, pelo contrário, a recorrente cingiu-se a reproduzir *ipsis litteris* o teor da peça impugnatória fazendo ouvido de mercador ao arrazoado da DRJ.

De um lado, o fisco informa no TVF (fls. 44-49) que a contribuinte foi intimada e reintimada (fls. 99 e 100, 103) a comprovar a origem dos recursos e o efetivo ingresso dos valores lançados a débito da contra a título de "Recebido Exportadora Princesa do Sul ref. Empréstimo conf. Rec. ". Em resposta à reintimação, recebeu cópias dos contratos de mútuo celebrados entre a autuada e a Exportadora Princesa do Sul e o documento de fls. 104 em que a autuada informa que o recebimento dos valores se deu em dinheiro. Ao analisar os contratos apresentados a fiscalização constatou :

“que se trata de documentos assinados apenas por representantes das empresas contratantes, sem testemunhas ou avalistas; que não foram registrados em cartório e que não especificam as garantias oferecidas pela mutuária. Ainda, a empresa que teria repassado os recursos tem como sócia majoritária outra empresa que tem sede em paraíso fiscal. Em vista dessas observações, somadas ao fato de a autuada não comprovar a tradição do numerário, desconsideramos essa operação de empréstimo, excluindo da conta caixa os valores supostamente emprestados. Essa operação gerou saldos credores de caixa, conforme planilha de fls. 130 a 133.

[...]

O fato de as operações de empréstimos terem sido lançadas nas declarações de rendimentos dos mutuantes não comprova sua efetividade, pois o que interessa à tributação, no caso, é a comprovação do efetivo ingresso do numerário na empresa, vez que é isto que determinará, ou não, o saldo credor de caixa, o qual configura a omissão de receita sujeita ao imposto.”

Ora, não se trata simplesmente de ter desconsiderado os contratos de mútuo em função de descumprimento formal desses contratos (falta de registro, testemunhas etc), mas a partir de vários indícios a fiscalização solicita a prova da efetividade da entrada do numerário na conta caixa. Esse é o ponto relevante.

Nesse aspecto a DRJ foi bem clara:

Digno de nota, os contratos de mútuo, por si sós, não são determinantes para manter ou não o lançamento pertinente ao saldo credor de Caixa. A razão maior pela qual o fisco os desconsiderou como elemento de prova foi a não comprovação da efetividade do ingresso de numerários na conta Caixa, decorrente daqueles contratos. Tudo isso, sem que o servidor autuante se aventurasse, conforme sugere o discurso passivo, a deles retirar as validade e eficácia do negócio jurídico contratado, ainda que limitadas aos contraentes.

A Recorrente por sua vez, repete os mesmos argumentos da fase impugnatória:

- que a simples ausência de prova da transferência do numerário não pode em momento algum servir de fundamento para descaracterizar o mútuo celebrado pelas partes contratantes. Não há exigência legal neste sentido, posto que o objeto mais comum é o dinheiro.

- além de lícito o objeto contratado (empréstimo em dinheiro), as partes foram devidamente representadas na forma de seus estatutos sociais, e o instrumento particular atende todas as prescrições legais, estando portanto devidamente revestidos das formalidades legais exigidas pela legislação civil (Lei nº 10406/2002), que rege os negócios jurídicos celebrados entre particulares, não havendo razões para a sua descaracterização.]

Embora a recorrente tenha logrado êxito em trazer em sede impugnatória algum tipo de documentação, embora diga-se de passagem, totalmente carente de credibilidade em face do desapego total a um mínimo de formalismo exigido, não conseguiu provar o que mais importa em situações que envolvam a prova de suprimento de numerário, qual seja, não conseguiu produzir prova que esse dinheiro foi realmente entregue pela mutuária a mutuante.

Outrossim, causa espécie, a Recorrente apesar de não tomar as precauções legais cabíveis no sentido de bem formalizar os contratos de mútuo, operar com valores significativamente altos, totalizando R\$ 610.000,00, e recebendo todos esses ingressos na forma menos usual possível, que é o recebimento sempre em espécie e não via o sistema bancário normal:

Data	Valor
19/01/2005	140.000,00
21/01/2005	350.000,00
02/02/2005	120.000,00
Total	610.000,00

Este inclusive é o entendimento do CARF:

A falta de registro em cartório de contratos de mútuos ou de reconhecimento de dívida, por si só, não comporta a presunção de omissão de receita por passivo fictício ou passivo não comprovado. Entretanto, os mútuos contratados devem ser comprovados com *efetivo trânsito do numerário* (grifamos). Contratos de assunção, cessão e transferência de dívida, assinados por uma só pessoa, como sócio da autuada de um lado e como representante de pessoa jurídica *com sede em paraíso fiscal* (grifamos) sem prova de sua representação legal e outros contratos de mútuo, só podem ser aceitos como válidos quando comprovados, mediante documento hábil e idôneo, *o efetivo trânsito do numerário* (grifamos). Iº Conselho de Contribuintes/Iª Câmara/Acórdão 101-94-013 em 06/11/2002, publicado no DOU em 17/01/2003. (grifei)

Portanto, mantenho este item da autuação.

2) Custos, Despesas operacionais/encargos não necessário

2.1) item I do TVF

De início cabe ressaltar uma premissa teórica que reputo importante para o deslinde desse item. Para o contribuinte comprovar a sua “versão” no que tange à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do seu direito, não é bastante trazer aos autos informações, de forma desarticulada e incompletas, como fez a Recorrente. Conforme jurisprudência deste Conselho a prova deve estar perfeitamente articulada com o auto de infração, descortinando-se a partir dela de forma sucinta e objetiva todas as conexões existentes com o infração que se deseja infirmar. Esse ônus não é do julgador, mas sim da recorrente. Por outro torneio, as “peças de um quebra-cabeça” não são provas, prova é o “quebra-cabeça” montado.

Em sua defesa (fase impugnatória) afirmou que “*os documentos comprobatórios das despesas operacionais, anexos à ação fiscal (volumes I e II), são mais que suficientes para comprovar a efetividade dos pagamentos efetuados e, ainda, preenchem os requisitos exigidos pela lei do Imposto de Renda.*”.

Ademais, como esclareceu a decisão de piso, “os fatos de que os volumes I e II dos autos foram compostos ainda na fase procedimental e seu cotejo com o rol de documentos anexos à peça impugnatória (fl. 174) não aponta para nenhum ponto de interseção.” Trata-se quase de uma negativa geral.

Em razão do que foi acima colocado repriso os argumentos da DRJ apenas nos itens que já não foram declarados como não mais fazendo parte da lide:

Não obstante, vejamos os valores glosados:

A) conta 42017-4.2.1.17 (combustíveis e lubrificantes). Tem razão o fisco por assim sustentar a glosa operada:

Os documentos apresentados para justificar os lançamentos mostram que se trata de abastecimento de aeronaves e embarcações não constantes do ativo da empresa fiscalizada. Não foram apresentados contratos de prestação serviço, tampouco comprovada a necessidade da despesa. Trata-se, na sua maioria, de aquisições de querosene para aviação ou diesel marítimo, conforme notas fiscais acostadas ao referido Anexo I.

Em oposição, são as seguintes razões de defesa passiva:

Conforme já foi devidamente informado [...] às fls. 70, tais despesas referem-se a reembolso de despesas pela utilização de aeronaves de terceiros para promover

viagens a clientes e fornecedores, bancos, sempre com o objetivo de implementar seus objetivos sociais [...].

A prova do efetivo desembolso destas encontra-se acostadas às fls. 109 a 612 do anexo I dos presentes autos.

Destaque-se, que a aeronave utilizada pela Impugnante pertence à empresa Armazéns Gerais Agrícola Ltda. (doe. 07) [...].

Para a utilização da referida aeronave, a Impugnante firmou comodato, sob a forma verbal, tal como admite o nosso Código Civil (Lei nº 10.406/2002).

Não obstante, é importante mencionar que o Parecer Normativo CST nº 108, de 1972, permite a dedução de despesas com veículos e combustíveis, desde que satisfaçam os seguintes requisitos:

[...]

Causam espécie os argumentos passivos em face das obrigações tributárias acessórias contidas nos dispositivos legais objetos do ENQUADRAMENTO LEGAL, tendo em vista, tanto a apresentação das DIPJs correspondentes aos anos calendário 2004 e 2005 pelo lucro real, quanto o disposto no artigo 251, § único, do Decreto nº 3.000/1999 já transcrito.

Tais despesas escrituradas não encontram supedâneo para serem consideradas como operacionais e, via de decorrência, dedutíveis, ex vi dos dispositivos constantes no enquadramento legal, particularmente, em face do disposto no artigo 299 do Decreto nº 3.000/1999:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias u atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n-4.506, de 1964, art. 47).

§ 1- São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n- 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2- As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n- 4.506, de 1964, art. 47, §2º-).

§ 3- O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

B) conta 42024-4.2.1.24 — Viagens e Estadas. Segundo o fisco:

Os documentos dos lançamentos dessa conta apresentados evidenciam que se trata de gastos não necessários ao empreendimento, tais como compras na boutique Daslu, despesas contraídas em bares, hotéis e restaurantes e lojas de roupas.

Embora a contribuinte expressamente faça referência a essa conta e à conta 43005-4-3.1.05 (Viagens e Estadas), seus pontos de discordância, em termos documentais, tão somente orbitam aqueles de fls. 26, 27 a 29, 50, 54 a 59 e 72, que dizem respeito às despesas relativas à conta 42024-4.2.1.24.

A síntese do discurso passivo nesse particular traduz-se na afirmação d que "tais despesas guardam estrita correlação com a realização das transações ou

operações exigidas pelas atividades da empresa e é perfeitamente justificável considerando o negócio desenvolvido pela Impugnante é justamente o comércio nacional e exterior. "

No entanto, tais alegações são órfãs da necessária comprovação "com documentação hábil e idônea" dos gastos que teriam sido suportados pelos seus diretores, tal como negrito na ementa transcrita pela própria contribuinte do "Acórdão nº 109-91594, Recurso nº 115.098. Sessão 20.11.1997".

(...)

F) conta 42019-4.2.1.19 — Utilidades para empregados: a contribuinte discorda da afirmação fiscal de que "Trata-se de despesas estranhas ao objeto social da empresa, tais como churrascos, cervejas, coquetéis, etc. ". Em apertada síntese, o faz em nível dos seguintes argumentos, por excertos:

Tais despesas, conforme se observa dos documentos de fls. 78, 80, 81, 83, 84, 85, 88 constantes do Volume Ido Anexo I [...], referem-se a alimentações fornecidas aos funcionários da Impugnante quanto estes excederam o tempo normal de jornada de trabalho (lhoras extras).

Referem-se, ainda a coquetéis, almoços ou jantares oferecidos aos clientes, fornecedores, gerentes de bancos, em visitas à sede da Impugnante, bem como festas de confraternização as seus funcionários.

A dedutibilidade de tais despesas encontra amparo no Parecer Normativo CSTn" 322, de 05.07.1971.

Ora, de uma simples análise das notas fiscais, às fls. 79, 82, 86 e 87 que comprovam o gasto/dispêndio, verifica-se que amoldam-se perfeitamente ao comando contido referido parecer.

De plano, o argumento passivo de que determinadas notas fiscais referem-se a alimentações fornecidas a funcionários não se sustenta, i) a uma, porque tais notas não nominam ninguém; ii) a duas, porque a contribuinte não apresentou elemento de prova que dissessem dos empregados que teriam excedido a jornada normal de trabalho e se beneficiado dessa ou daquela refeição.

Juízo semelhante deve ser aplicado no que tange aos coquetéis, confraternizações, etc, até porque suas naturezas destoam do propósito daquela conta. Mais que isso e apesar da alegação de que os valores despendidos nessa conta "equivalem a 0,017% da receita bruta operacional", o mesmo PN CST nº 322/1971, no qual se escudou a contribuinte, é no sentido maior de que:

Despesas com relações públicas em geral, tais como, almoço, recepções, festas de conagração, etc, efetuadas por empresas, como necessárias à intermediação de negócios próprios de seu objeto social, para serem dedutíveis da receita bruta operacional, deverão guardar estrita correlação com a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, além de rigorosamente escudadas em todos os elementos comprobatórios que permitem sua aceitabilidade pela Fiscalização, limitando-se tais despesas a razoável montante, sob pena de sua inaceitação é tributando-se as quantias glosadas de acordo com os artigos 243, letra I, 251, letra "e" e 252, letra d, do RIR.

(...)

I) despesas da conta 43005-4.3.1.05 — Viagens e Estadas: sobre esse item já foram feitas considerações; mantém-se a glosa por tratar-se de despesas desnecessárias.

Por todo o exposto, mantenho as glosas.

2.2) Despesas ou perdas indedutíveis (item II do TVF):

A fiscalização constatou que o Contribuinte lançou como despesas operacionais em 31/12/2005 na DIPJ (linha 30 da Ficha 05 A), o valor total de R\$ 1.469.011,32, correspondente a perdas excedentes aos ganhos com operações em bolsa de valores, conforme planilha demonstrativa das contas do grupo outras despesas operacionais.

O fisco então procedeu à glosa porque tal montante corresponderia "a perdas excedentes aos ganhos com operações em bolsa de valores".

A conclusão do fisco então foi peremptória:

(...) em nenhum momento a fiscalizada provou que as operações por ela realizadas no mercado tinham a finalidade de eliminar ou reduzir riscos assumidos em outras operações ativas ou passivas. Para fazer essa prova, teria que apontar quais eram as operações acobertadas por meio de contratos celebrados ou documentos correspondentes a compromissos assumidos e, mais que isso, teria que demonstrar a correlação entre os montantes, prazos de vencimento e demais características dessas operações com os ativos ou passivos protegidos por elas.

Vamos reconstituir os passos dado pelo fisco para chegar a essa conclusão:

Inicialmente ela tinha sido intimada (fls. 67 e 68) a comprovar com documentação hábil e idônea os valores constantes dos lançamentos contábeis efetuados nas contas de resultado, identificados em anexos à intimação, entre as quais, a conta "Operação na Bolsa 43011-4.3.1.11". A Recorrente afirma que a referida conta refere-se a "operação de HEDGE (proteção), nesta são lançados os ganhos e perdas dessas operações, conforme extratos que serão entregues em data próxima". Apresentou extratos de contas correntes da corretora Credit Suisse Hedging-Griffo S.A, de janeiro até dezembro de 2005, relativos aos ajustes diários.

A Fiscalização então intimou a Recorrente:

- a fornecer documentação necessária à demonstração de todos os resultados das operações de hedge intermediadas pela empresa Credit Suisse Hedging-Grifo durante o ano-calendário de 2005;

- Apresentar demonstrativo em que seja estabelecida correlação de quantidade, data de vencimento e valores de referência dos contratos das operações de hedge com as quantidades, datas e valores dos contratos que representam o direito ou obrigação protegida;

- indicar as contas ou subcontas dos livros contábeis da empresarem que o bem, direito ou obrigação protegida esteja contabilizado;
- comprovar os registros nos órgãos competentes, se for o caso, dos contratos relativos às obrigações ou direitos acima referidos.

A fiscalização assim indica o teor da resposta dada pela Recorrente:

(...) apresentou somente os extratos da movimentação do ano de 2005 na Credit Suisse Hedging-Grifo S/A, e cópias das notas de corretagem emitidas pela Bolsa de Mercadorias & Futuro S.A, BM&F, onde constam as operações de compra e venda a termo, realizadas no ano de 2005. Informa também "que a quantidade constante da nota de corretagem, refere-se ao quantitativo de contratos de compra ou venda, sendo que cada contrato corresponde a 100 sacas de café, que na sua absoluta maioria é liquidado por diferença. Informa ainda que em 2005 a empresa comercializou 586.658 sacas, gerando uma receita total de R\$ 159.272.893,94, sendo 419.970 sacas exportadas, gerando uma receita de R\$ 125.802.751,34, e 166.688 vendidas no mercado interno com uma receita de R\$ 33.470.142,60". Alega ainda que "Conforme os extratos da Bolsa BM&F a maior exposição se deu em 27/06/2005 com 414 contratos em aberto, o que corresponde a 41.400 sacas, e em 02/09 do mesmo ano, com um saldo comprado em 42.000 sacas, o que equivale a mais ou menos um mês com proteção de preço (hedge), prática comum e necessária para operações com *comodities* com alta volatilidade ", entre outras alegações. Anexou ainda demonstrativo mensal dos ganhos e perdas e valores contabilizados das operações na referida bolsa no ano de 2005.

Por fim, a Recorrente foi ainda intimada (fls. 93 /94) a apresentar os contratos de exportação de café que estiveram vigor em 2005, ou seja:

- Contratos celebrados anteriormente a 2005 e encerrados no decorrer de 2005 ou posteriormente;
- Contratos celebrados em 2005 e encerrados no decorrer do próprio ano de 2005 ou posteriormente.

Em resposta, informou que:

"não firmamos Contratos de Exportação de Café; que toda negociação com os importadores é feita por meio eletrônico, não havendo, portanto, a formalização de contratos. Que a formalização da exportação de café cru em grão é toda feita e registrada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), sistema que envolve todos os órgãos reguladores do comércio exterior, tais como Receita Federal, Banco Central do Brasil e o Ministério da Indústria e do Comércio, entre outros"

De fato, a legislação de regência considera indedutível as perdas excedentes aos ganhos com operações em bolsa de valores. Porém, abre uma exceção bastante coerente em relação às operações de *Hedge*, uma vez que dentro dos mercados derivativos (Opções, Futuro e a Termo) esse tipo de operação não é o lado especulativo, mas quem a usa pretende tão

somente proteger os ativos que trabalha (*commodities*) das oscilações dos preços assumindo uma posição contrária no mercado de futuros contrária à posição assumida no mercado à vista. Ele, necessariamente deve ter vínculo com a mercadoria objeto da operação. Se um produtor de arroz, por exemplo, acredita que dentro de um mês, quando for comercializar a sua safra, os preços terão caído e não cobririam assim os seus custos, ele então, para se resguardar compra em bolsa de valores através de uma corretora um contrato de venda futura de sua produção ao final do mês, procurando é claro um preço vantajoso. Essa é a lógica do mercado.

Eis a legislação de regência:

Regra Geral

RIR/99

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II-[...].

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

[...]

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, §4º);

Exceção:

Lei nº 8.981/1995:

Art. 74. Ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de dez por cento, os rendimentos auferidos em operações de swap.

§ 1º A base de cálculo do imposto das operações de que trata este artigo será o resultado positivo auferido na liquidação do contrato de swap.

§ 2º O imposto será retido pela pessoa jurídica que efetuar o pagamento do rendimento, na data da liquidação do respectivo contrato.

§ 3º Somente será admitido o reconhecimento de perdas em operações de swap registradas no termos da legislação vigente.

Art. 76. O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, ou pago sobre os ganhos líquidos mensais, será: (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 2º Os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável e os ganhos líquidos produzidos a partir de 1º de janeiro de 1995 integrarão o lucro real.

§ 3º As perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou de renda variável, não serão dedutíveis na apuração do lucro real.

§ 4º Ressalvado o disposto no parágrafo anterior, as perdas apuradas nas operações de que tratam os arts. 72 a 74 somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o limite dos ganhos auferidos em operações previstas naqueles artigos.

§ 5º Na hipótese do § 4º, a parcela das perdas adicionadas poderá, nos anos-calendário subsequentes, ser excluída na determinação do lucro real, até o limite correspondente à diferença positiva apurada em cada ano, entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

[...]

Art. 77. O regime de tributação previsto neste Capítulo não se aplica aos rendimentos ou ganhos líquidos: (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

[...]

V - em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadoria e de futuros ou no mercado de balcão.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso V, consideram-se de cobertura (hedge) as operações destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado:

- a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica;**
- b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.**

§ 2º O Poder Executivo poderá definir requisitos adicionais para a caracterização das operações de que trata o parágrafo anterior, bem como estabelecer procedimentos para registro e apuração dos ajustes diários incorridos nessas operações.

§ 3º Os rendimentos e ganhos líquidos de que trata este artigo deverão compor a base de cálculo prevista nos arts. 28 ou 29 e o lucro real. (grifei)

Eis a doutrina de Eduardo Fortuna a esse respeito:

Os agentes econômicos ao participarem deste mercado (mercado de futuros) podem fazê-lo sob dois enfoques principais, o de *hedger* e o de especulador. O *hedger* é o agente que assume uma posição no mercado de futuro contrária à posição assumida no mercado à vista. Ele, certamente deve ter vínculo com a mercadoria objeto da operação. Se as diferenças de preços permitirem poderá, também, surgir como participante deste mercado, o arbitrador, que tentará obter um ganho fixo proporcionado por esta diferenças de preço.¹

Como se vê, o que a Recorrente tem que provar é essa posição de *Hedger* e que necessariamente tem vínculo com a mercadoria objeto da operação. Nesse sentido caminhou bem a fiscalização na tentativa de que fosse feita essa prova através da apresentação:

- demonstrativo em que seja estabelecida correlação de quantidade, data de vencimento e valores de referência dos contratos das operações de *hedge* com as quantidades, datas e valores dos contratos que representam o direito ou obrigação protegida;
- das contas ou subcontas dos livros contábeis da empresa em que o bem, direito ou obrigação protegido esteja contabilizado;
- comprovação dos registros nos órgãos competentes, se for o caso, dos contratos relativos às obrigações ou direitos acima referidos.

Novamente, a Recorrente não logra êxito no cumprimento do seu papel de provar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do seu direito.

Apresentou somente os extratos da movimentação do ano de 2005 na Credit Suisse Hedging-Grifo S/A, e cópias das notas de corretagem emitidas pela Bolsa de Mercadorias & Futuro S.A, BM&F, onde constam as operações de compra e venda a termo, realizadas no ano de 2005. Ora, isso só prova que ela operou no mercado de futuros e que pode estar no lado especulativo.

Na linha de raciocínio alhures ressaltado, como se viu, as “peças de um quebra-cabeça” não são provas, prova é o “quebra-cabeça” montado. Nesse pssao, pode até ser difícil para uma empresa não muito organizada apresentar o demonstrativo solicitado pela fiscalização, em que ela faça analiticamente a correlação da quantidade, data de vencimento e valores de referência dos contratos das operações de *hedge* com as quantidades, datas e valores dos contratos que representam o direito ou obrigação protegida, porém o que dizer das outras opções de prova elencadas pelo fiscal e que também a Recorrente não logrou êxito em satisfazê-las? Será que apontar o mínimo que seja na contabilidade é ta difícil assim? Ou seja apresentar as contas ou subcontas dos livros contábeis da empresa em que o bem, direito ou obrigação protegido esteja contabilizado?

O que se deduz é que os alegados direitos, representados pelos respectivos ativos negociados (café), sequer foram escriturados, ainda que a contribuinte tenha sido instada e estivesse sujeita a fazê-lo.

E quanto aos contratos firmados de exportação que indicariam também o procurado vínculo entre as operações apregoadas e ativo objeto de Hedge?

A DRJ bem tratou dessa questão:

Nesse sentido, observo que à fl. 93 a contribuinte foi intimada a apresentar os contratos de exportação de café celebrados antes ou durante 2005, mas encerrados durante ou posteriormente àquele ano. Naturalmente, também visava-se ali que, na linha do tempo, a dinâmica dos objetos contratados, não apresentados, tivesse o espelhamento individuado das operações que teriam sido contratadas, em linguagem contábil. No entanto, em resposta, contribuinte informa (fl. 95) que:

Processo nº 10660.001792/2009-66
Acórdão n.º **1401-000.854**

S1-C4T1
Fl. 84

[...] não firmamos Contratos de Exportação de Café, toda negociação com nossos exportadores é feita por meio eletrônico [...].

A formalização da exportação de café cru em grão é toda feita e registrada no [...] SISCOMEX, sistema que envolve todos os órgãos reguladores do comércio exterior [...].

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto