



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10735.01969/96-55
Recurso nº. : 139.853
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex. 1992
Recorrente : MATHEIS BORG ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES, COMÉRCIO E
INDÚSTRIA LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ DE FORTALEZA - CE
Sessão de : 11 de agosto de 2005
Acórdão nº. : 101-95.144

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E OUTROS –
AC 1991

IRPJ – BASE DE CÁLCULO – DEDUTIBILIDADE –
DESPESAS – NECESSIDADE - As despesas que se revistam
dos aspectos de necessidade, usualidade e normalidade,
desde que efetivamente pagas e que guardem relação com a
manutenção dos objetivos sociais da pessoa jurídica, podem
ser deduzidas na apuração do lucro líquido, base de cálculo do
IRPJ.

IRPJ – CORREÇÃO COMPLEMENTAR - IPC/BTNF –
EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO – DIFERIMENTO –
possível exclusão da correção complementar do IPC/BTNF da
base de cálculo do IRPJ, desde que dentro do prazo previsto
no artigo 3º, I da lei nº 8.200/1991. Possível a exclusão da base
de cálculo da CSLL de uma só vez posto que a lei nº
8.200/1991 não se aplica à CSLL.

LANÇAMENTOS REFLEXOS - Os lançamentos reflexos são
aqueles que se baseiam nos mesmos fatos e provas em que se
baseia o lançamento principal e seus julgamentos,
normalmente, acompanham o julgamento do principal, a não
ser que seja apresentada matéria específica do tributo que ilida
a íntima relação de causa e efeito existente entre ela e o
lançamento principal.

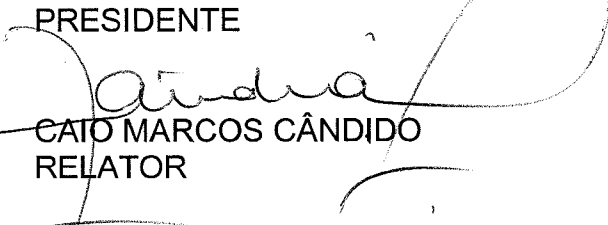
IRRF - LANÇAMENTO REFLEXO – O lançamento do IRRF
sobre o lucro líquido com base no artigo 35 da lei nº 7.713/1988
só é cabível no caso das pessoas jurídicas de responsabilidade
limitada, na existência de cláusula de distribuição automática
dos lucros aos sócios cotistas, o que não é o caso dos
presentes autos.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por MATEIS BORG ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, a fim de: 1) excluir da tributação os seguintes itens do auto de infração: a) item 1, todos os valores, à exceção de Cr\$ 108.138,99; b) item 3, despesas de viagens realizadas com Renate Rango d'Arangona e despesas com comissões pagas à Aquaterra; c) item 4, despesas com honorários profissionais pagos a Lopes & Machado e despesa com manutenção paga à pessoa jurídica Serrana Serviços de Telecomunicações Ltda. (Cr\$ 491.306,00); d) item 6, despesas com correção monetária (IPC/BTNF) relativas à CSLL e, de forma parcial, em relação ao IRPJ; e 2) cancelar a exigência do IR-Fonte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


CAIO MARCOS CÂNDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 SET 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Recurso nº : 139.853
Recorrente : MATHEIS BORG ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES,
COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

R E L A T Ó R I O

MATHEIS BORG ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho em razão do Acórdão nº 3.752, de 13 de novembro de 2003, de lavra da DRJ em Fortaleza – CE, que julgou parcialmente procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ (fls. 02/11), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 12/21) e do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido – ILULI (fls. 22/31), relativos ao período-base de 1991.

Aponta a autoridade tributária que a fiscalizada deduziu indevidamente como despesa operacional dedutível no período-base de 1991 valores relacionados a diversas espécies de despesas que, ou não restariam comprovadas por documentação hábil e idônea ou não se revestiriam dos aspectos de necessidade, usualidade e normalidade, portanto não seriam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, nos termos do parágrafo 1º do artigo 191 do RIR/1980.¹

Reproduzo o relatório de lavra da autoridade de primeira instância por bem representar os fatos objetos deste litígio:

As infrações apuradas pela fiscalização e relatadas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 03/08, foram, em síntese, as seguintes:

3. Custo dos Bens ou Serviços Vendidos. Glosas de Custos:

3.1 O Contribuinte debitou indevidamente como despesa operacional, os valores abaixo pagos a Taves e Silva Consultores Associados,

¹ RIR/1980 aprovado pelo Decreto 85.450, de 04 de dezembro de 1980.

(cta. 341.04.0019 - HONORÁRIOS PROFISSIONAIS) referente importações, quando tais valores deveriam integrar o custo dos materiais importados, a saber:

4. Custos, Despesas Operacionais e Encargos. Custos, Despesas Operacionais e Encargos Não Necessários:

4.1. O Contribuinte regularmente Intimado, não comprovou a despesa bancária contabilizada no dia 21/10/91 a débito da cta. 341.04.0021 - DESPESA BANCÁRIA - conforme solicitado no item 10 do Termo de Intimação Fiscal de 30/01/96 - Cr\$ 25.020,00, valor que se tributa no momento.

4.2. O Contribuinte contabilizou indevidamente como despesas operacionais, gastos com viagens diversas, cta. 341.04.0022 - VIAGENS E ESTADIAS - quando tais encargos não seriam de responsabilidade ou interesse da Empresa, não podendo assim compor suas despesas operacionais, conforme consta do item 11 do Termo de Intimação Fiscal de 30/01/96, (...) em nome do Sr. Cristian Mustad (dirigente da controladora "Fortinvest Marine Cons,") e em nome da Sra. Renate Daragona.

4.5. O Contribuinte contabilizou a débito de despesa operacional, pagamentos a título de comissões sobre vendas (Conta 3.4.2.01.0002 - COMISSÕES DE REPRESENTANTES), a favor da firma "Aquaterra Culturas Ltda", não ficando comprovado a necessidade dessas operações, já que as vendas são realiza daí no interior do escritório da ora Autuada, inclusive confundindo funcionários de uma e outra firma, as notas fiscais de venda da ora Autuada, registram os nomes dos reais representantes de venda, inclusive vendas diretas, a comissão e baseada no montante de vendas, independentemente de qualquer outro fato, e ainda o contrato celebrado entre as partes, que integra este Auto, não atende as formalidades legais (autenticações e registros), levando a Fiscalização a glosar tais desembolsos, como despesas não necessárias a sua atividade (item 2 do Termo de Intimação Fiscal de 30/01/96).

5. Custos, Despesas Operacionais e Encargos. Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Custo ou Despesa:

5.1. O Contribuinte debitou indevidamente na conta de custos/despesas operacionais, cta. 341.04.004 - REPAROS E

MANUTENÇÕES, diversos pagamentos que, face aos tipos de gastos, deveriam ter sido ativados para posterior depreciação ou amortização (item 5 do Termo de Intimação Fiscal de 30/01/1996), a saber:

5.2. (...) Contribuinte debitado na conta 341.04.006 - FRETES E CARRETOS, o pagamento em 02/12/91, a Serrana Serviços de Telecomunicações Ltda. referente a instalações telefônicas, conforme NFS 1.081, no valor de Cr\$ 491.306,00, conforme item 6 do Termo de Intimação Fiscal de 30/01/96.

5.3. O Contribuinte contabilizou indevidamente a débito de despesa operacional, cta. 352.02.0001 - VARIAÇÕES CAMBIAIS – variações monetárias decorrentes de importação de materiais para revenda, quando esse gasto deveria ter sido incorporado ao custo do bem ou mercadoria a ser comercializada, conforme ata do item 15 do T.I.F. de 30/01/96.

5.4 O Contribuinte debitou indevidamente na cta. 911.04.0007 – SERVIÇOS PRESTADOS - em 20/03/91, a importância de Cr\$ 464.000,00 (NFS 401 - Retífica Bom Fio), conforme item 16 do T.I.F. de 30/01/96, quando as peças objeto da nota fiscal, deveriam integrar o almoxarifado e requisitadas ao tempo. - valor que se glosa neste ato.

5.5. O Contribuinte deduziu indevidamente como custo ou despesa operacional, cta. 911.04.0009 - MATERIAIS DIVERSOS - a aquisição de peças ou componentes que deveriam integrar o almoxarifado e requisitados quando necessários, a saber: (item 17 do T.I.F. de 30/01/96).

6.Custos, Despesas Operacionais e Encargos. Pagamentos Sem Causa:

6.1. O Contribuinte regularmente Intimado, conforme item 6 do Termo de Intimação Fiscal de 30/01/1996, apresentou, comprovando a despesa no valor de Cr\$ 1.070.000,00 a débito da cta. 341.04.0005, a fatura nº 12273 de 13/12/1991 da Metropolitana Transportes SA., referente a mudança do Sr. Francisco Corsi, funcionário da AQUATERRA, não existindo nenhum vínculo desse pagamento com os custos ou despesas operacional da Autuada, valor que se tributa ex officio neste ato.

6.2. O Contribuinte regularmente Intimado, conforme item 9 do Termo de Intimação Fiscal de 30/01/96, não apresentou as notas fiscais de prestação de serviços nem os contratos que deram origem aos pagamentos abaixo, a débito da cta. 341.04.0019 - HONORÁRIOS PROFISSIONAIS, não podendo, portanto, serem estes gastos considerados como despesas operacionais. Valores glosados neste ato:

6.3. O Contribuinte regularmente Intimado, conforme item 14 do Termo de Intimação Fiscal de 30/01/96, não comprovou ou justificou adequadamente como despesa operacional, o débito na conta de despesa nº 352.01.0004 – DESCONTOS CONCEDIDOS – em 12/12/1991, no valor de Cr\$ 2.436.430,47, valor que se glosa neste ato.

6.4. O Contribuinte regularmente Intimado, conforme item 16 do Termo de Intimação Fiscal de 30/01/96, não apresentou os comprovantes de pagamento contabilizados a débito da cta. 911.04.0007 – SERVIÇOS PRESTADOS - incluindo indevidamente esse valor como despesa operacional, a saber: 28/02/91 - Cr\$ 164.000,00, que é o valor tributado neste ato.

7. Custos, Despesas Operacionais e Encargos. Despesas Indedutíveis:

7.1. O Contribuinte não comprovou ou justificou adequadamente, os acertos realizados a débito da cta. Lucros e Perdas relativos a diferenças de estoque, e a crédito das contas abaixo, valores que são acrescidos neste ato, ao lucro tributável.

8. Correção Monetária. Despesa Indevida de Correção Monetária:

8.1. Despesa indevida de correção monetária, caracterizada pelo saldo devedor de correção monetária maior que o devido, gerando uma diminuição no lucro líquido do exercício, que deverá ser adicionada para efeito de tributação, tendo em vista que o Contribuinte não excluiu da correção monetária passiva, a diferença IPC/BTNF, conforme demonstrativo que elaborou e que integra o presente Auto de Infração.

O lançamento do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido – ILULI teve supedâneo no artigo 35 da Lei nº 7.713/1988.

Irresignada com a autuação de que tomou ciência em 30 de outubro de 1996, a contribuinte apresentou em 29 de novembro de 1996 a impugnação de fls. 104/130, na qual alega, em síntese do relato preparado pela autoridade julgadora de primeira instância:

12. DO RECONHECIMENTO:

12.1. Sem entrar na abordagem do mérito, a impugnante reconhece o lançamento constituído pela fiscalização, especificamente sobre os itens (...):

12.1.1. Item 3 (bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa), no valor de Cr\$ 150.000,00, pagamento efetuado a Serrana Serv. de Telecomunicações Ltda., através da NFS 1077, de 25.09.91; e

12.1.2. Item 4 (pagamentos sem causa), no valor de Cr\$ 1.070.000,00, pagamento efetuado a Metropolitana Transportes S.A., através da fatura 12273, de 13.12.91.

DA IMPUGNAÇÃO PROPRIAMENTE DITA:

13. Custo de Bens e Serviços Vendidos - Glosa de Custos (pagamentos de honorários profissionais efetuados a Taves e Silva Consultores Associados), eis que tais valores deveriam integrar o custo dos materiais.

13.3. A Impugnante tem como principal atividade-objeto, a fabricação de cravos, peças essas que são utilizadas para fixação de ferraduras e que para fabricação desse produto, no grau de qualidade que diferencia pela excelência a Impugnante no mercado há mais de cem anos, freqüentemente é necessária a importação de máquinas e equipamentos especializados.

13.5. É sabido que as operações que envolvem o mercado externo, por inerente complexidade requerem, por parte do importador, um conhecimento técnico adequado, além de um acompanhamento da legislação e das extremamente mutáveis normas regulamentadoras que disciplinam o processo de importação, assim a Impugnante optou por contratar uma empresa de consultoria especializada em

comércio exterior para assessorá-la relativamente a especificidades de tais situações.

13.7. Consta do corpo das Notas Fiscais emitidas pelo contratado o teor do serviço prestado: "assessoria de comércio exterior" (fls. 134/139).

13.8. que o Parecer Normativo CST nº 58/76 estatui que: "Devem integrar o custo de aquisição de bens destinados ao Ativo Imobilizado, as despesas de transporte e seguro, os tributos (exceto IPI, quando recuperável), as despesas de colocação do bem à disposição da empresa e as despesas relativas aos atos de aquisição propriamente dita."

Que não resta dúvida que os valores pagos à Taves e Silva, (serviço de assessoria de comércio exterior e apenas um de desembaraço aduaneiro), em verdade são despesas operacionais, posto que necessárias à atividade da empresa e assim não ligadas diretamente ao ato de aquisição dos seus importados. Frise-se que as despesas de assessoramento são necessárias, usuais e normais à atividade, mas nem por se traduzirem como indispensáveis à colocação do bem à disposição da empresa e, portanto, não devem integrar o custo deste mesmo bem.

14. Custos, Despesas Operacionais e Encargos Não Necessários:

14.1. Despesas Bancárias:

14.1.1. Aduz o Auditor Fiscal autuante, que a Impugnante não comprovou a despesa bancária contabilizada no dia 21/10/91 na cta. 341.04.0021, no valor de Cr\$ 25.020,00.

14.1.2. De fato, à época da solicitação feita pelo Auditor Fiscal, não foi possível identificar através de extratos ou de qualquer outro documento bancário, comprovação de tal despesa bancária contabilizada.

14.1.3. Todavia, constatou a Impugnante, posteriormente, que isso ocorreu em virtude de ter contabilizado equivocadamente na conta de despesas bancárias, encargos com veículos (combustível e estacionamento), utilizados na atividade operacional da empresa.

14.1.4. Em vista disto, requer a Impugnante, que os documentos apresentados, ou seja, notas fiscais de abastecimento e estacionamento de veículos próprios (vide docs nos 5 a 5.3 – fls. 140/143), sejam considerados como prova suficiente, de que, mesmo

incorretamente contabilizado não houve qualquer prejuízo ao Fisco, visto que trata-se de erro de linha de contabilização da despesa e não de despesa fictícia, devendo ser afastada a glosa imposta pelo Auditor Fiscal.

14.2. Viagens:

14.2.1. Alega ainda o Auditor Fiscal que a Impugnante teria debitado, indevidamente, como despesas operacionais, gastos com viagens que não seriam de responsabilidade ou interesse da empresa.

14.2.2. Essas viagens foram feitas pelo Sr. Cristian Mustad, procurador da empresa FORTINVEST, que é controladora da Impugnante e pela Sra. Renate Rango d'Arangona que ocupava o cargo de diretora superintendente na empresa, fato este, aliás, não mencionado pelo Fiscal autuante no AI em questão.

14.2.3. Relativamente às despesas de viagens do Sr. Cristian Mustad (fls. 144/160), de ressaltar que não podem ser reputadas como vinculadas exclusivamente aos interesses da controladora. É certo que, nesse tipo de visita, há sempre presente o ânimo de exercício do controle administrativo-operacional da empresa investida, em nível macro, além de estímulo ao atingimento de metas pelos seus quadros de profissionais, que ampara amplamente, aliás, como uma prática mundial, a assunção, pela empresa controlada, da posse dos gastos de representação do controlador.

14.2.4. Quanto aos gastos da diretora Renate Rango d'Arangona, o anexo relatório (fls. 161) por si só demonstra o amplo interesse da Impugnante na viagem a que se refere. Anexos, ainda, toda a documentação (passagem aérea, hospedagem, alimentação ...) que comprovam a efetiva realização desses gastos (fls 162/180).

14.3. Comissões:

14.3.1. Em relação ao último item do tópico 02, do AI, glosa de despesas de comissões pagas pela Impugnante à sua controlada AQUATERRA, pelo fato de: as vendas serem realizadas no interior do escritório da Impugnante; haver confusão de funcionários de uma e outra; as notas fiscais da Impugnante indicarem os "reais" representantes de venda; o contrato de representação não revestir as formalidades legais (autenticação e registro).

14.3.3. que se trata de área de competência exclusiva do contribuinte estruturar suas operações da forma e maneira que entende mais adequada, observado o já consagrado conceito de racionalização do trabalho e que em nenhum lugar da legislação consta que despesas são glosáveis em função de representante e representada ocuparem o mesmo lugar físico de escritório. Nem que funcionários administrativos de uma e outra sejam comuns (mas, note-se os funcionários da área de venda são específicos da representante) e que documentos possam conter elementos (os sub-representantes) de uso de controle para uma e/ou outra empresa.

14.3.7. Note-se que a Impugnante elegeu a empresa Aquaterra Culturas Ltda como sua representante comercial, através do contrato celebrado entre as partes datado de 01.07.87. (fls. 181/182). De acordo com o referido contrato, a contratante confere a contratada exclusividade na representação de seus produtos, podendo esta última nomear sub-representantes quantos forem necessários.

14.3.8. Consigne-se, ainda, que a Aquaterra Culturas Ltda (controlada da Mattheis) é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, inscrita na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro - JUCERJA sob o nº 33.20.131.430-1 em 26.12.85, com sede em Petrópolis - RJ, à rua General Marciano Magalhães, 161 - parte e que de acordo com a cláusula 1ª do Contrato Social (vide doc nº 21), vigente no ano de 1991 e devidamente registrado na JUCERJA, a sociedade, entre outros, tem por objeto a "representação de produtos e serviços de empresas coligadas ou de terceiros".

14.3.10. Não se pode aceitar pacificamente como elemento descaracterizador da despesa o argumento utilizado pelo Fiscal autuante de que os funcionários de uma empresa se confundem com os de outra, como esse fato tivesse qualquer influência nos resultados obtidos pela empresa.

14.3.11. O resultado obtido pelas empresas é decorrente de suas operações e não calcado em meras suposições como fez o Auditor Fiscal.

14.3.12. Continuando, ainda na tentativa de descaracterizar a legítima despesa contabilizada pela Impugnante, diz o Fiscal: "... as notas fiscais de venda da ora Autuada registram os nomes dos reais representantes de venda, inclusive vendas diretas, a comissão é



baseada no montante de vendas independentemente de qualquer fato".

14.3.13. Ocorre que tal afirmação não é verdadeira, pois as vendas da produção da Impugnante são realizadas integralmente pela Aquaterra e seus sub-representantes estabelecidos junto às praças de venda, como prevê o contrato firmado entre as partes.

14.3.14. O fato de aparecer o nome dos sub-representantes num campo próprio das notas fiscais emitidas pela Impugnante é apenas uma medida de controle solicitada, inclusive, pela Aquaterra, para facilitar a administração e o pagamento de comissões a esses representantes. Não há, portanto, qualquer venda efetuada pela Impugnante senão aquelas efetuadas pelos representantes nomeados pela Aquaterra, cuja relação nominal a Impugnante mantém um rígido controle.

14.3.15. Por fim, continuando em sua tentativa de glosar as despesas pagas a título de comissões, o Auditor Fiscal, mais uma vez utilizando-se de argumentos sem nenhum suporte fático, relata: "... e ainda o contrato celebrado entre as partes, que integra este Auto, não atende as formalidades legais (autenticações e registros)".

14.3.16. A Lei nº 8.420/92 que regula as atividades dos representantes comerciais, não apresenta em nenhum de seus artigos, qualquer dispositivo que vincule a validade jurídica do contrato de representação, com a obrigatoriedade de registros e autenticações. Ademais, toda escrituração da Impugnante sustenta a veracidade de tal documento, de modo a ter toda eficácia, inclusive para fins fiscais.

15. Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Custo ou Despesa:

15.1. Despesas de Manutenção:

15.1.1. Relata o Fiscal, que a Impugnante teria debitado diversos pagamentos na conta de custos ou despesas operacionais gastos que deveriam ter sido ativados para posterior depreciação. São eles:

a) Pagamento a PSM Informática e Serv. de Computadores, referente a elaboração e manutenção de software, no valor de Cr\$ 1.162.000,00; e



b) Pagamento a Serrana Serviços de Telecomunicações Ltda., referente a instalações telefônicas conforme NFS 1081, no valor de Cr\$ 491.306,00.

15.1.2. O pagamento efetuado a PSM Informática (letra a do item acima), refere-se a gastos com manutenção de software e equipamentos, como demonstra a descrição do serviço aposta na nota fiscal de serviços 0046, emitida pela PSM. (fls. 183)

15.1.3. Ressalte-se que os serviços executados foram, exclusivamente, de manutenção de programas (software) e máquinas (hardware) realizados em diversos equipamentos. Diferente, portanto, do relato do Auditor Fiscal, quando mencionou que os serviços foram de elaboração e manutenção.

15.1.4. Assim, é inconcebível a alegação de que esses gastos deveriam ser ativados. Estes devem, efetivamente, ser contabilizados no grupo de despesas operacionais, como aliás procedeu a Impugnante.

15.1.5. Não havendo prova, por parte da fiscalização, de que esses serviços resultaram no aumento de vida útil dos bens, não há também que se falar em ativação.

15.1.6. Em relação ao pagamento efetuado a Serrana - Serviços de Telecomunicações Ltda (doc. nº 10 – fls. 184), trata-se de serviços, principalmente, de reparos inclusive com substituição de alguns cabos em instalações, pré-existentes e de propriedade da Impugnante, que se deterioraram com o tempo.

15.1.7. O serviço prestado teve a finalidade de dar melhores condições de funcionamento às linhas, não resultando em acréscimo de vida útil dos bens. Aqui, da mesma forma, como não houve prova por parte da fiscalização, não há, pois, que se falar em ativação.

15.2. Variações Cambiais:

15.2.1. O Auditor Fiscal, supostamente, constatou que a Impugnante teria contabilizado indevidamente a débito de despesa operacional, as variações monetárias decorrentes de importação de materiais para revenda, quando esses gastos deveriam ter sido incorporado ao custo do bem ou mercadoria a ser comercializada.

15.2.3. A Impugnante adota o seguinte critério para contabilização do custo da mercadoria (no caso de produtos para revenda) ou bem (na

hipótese de ativo imobilizado) importados no que diz respeito à liquidação do contrato de câmbio inerente às operações:

1º - Emite nota fiscal de entrada com a descrição do bem importado (características, quantidade etc...), na data da entrada da mercadoria no estabelecimento. Como custo de importação considera, além dos valores em dólar constantes da DI (declaração de importação), convertidos pelo câmbio vigente na data do desembarço aduaneiro, os gastos com frete, seguro impostos não recuperáveis e outros gastos inerentes à importação.

2º - Entre a data do desembarço aduaneiro e da liquidação do contrato de câmbio, a Impugnante, respeitando os estritos termos do princípio de competência que norteia a escrituração societária e fiscal, ao final de cada mês apropria a variação cambial incorrida, como despesa (variação cambial passiva) ou como receita (variação cambial ativa).

15.2.8. Que o entendimento do próprio Fisco manifestado no Parecer Normativo CST nº 86/78, que no que interessa, assim dispõe:

"As "variações monetárias" compreendem atualizações dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual.

O ganho apurado em função de "variações monetárias", seja pela atualização dos direitos de crédito ou das obrigações, seja pela realização desses efeitos, deverá ser incluído no lucro operacional.

15.2.9. A perda apurada em função de "variações monetárias" tanto pela atualização das obrigações ou direitos de crédito como pela realização desses efeitos, poderá ser deduzida para efeito de determinar o lucro operacional."

15.3. Retífica:

15.3.1. Outra despesa glosada, diz respeito a NFS 401, emitida pela empresa Retífica Bom Fio, referente a serviços de afiação em 08 frezas, conforme discriminação constante da NF (doc. nº 12). Segundo alegações do Fiscal, a Impugnante, deveria integrar, ao almoxarifado, as peças integrantes da NF e requisitá-las ao tempo.

15.3.2. Acontece, que frezas são máquinas integradas ao ativo imobilizado da Impugnante, utilizadas no corte e preparo do aço para a produção de ferramentas visando a fabricação de cravos. A sua

utilização contínua provoca ao longo do tempo um desgaste (perda do fio cortante), culminando, conseqüente, numa ineficiência de produção. Assim, para manter a qualidade e a capacidade normais de produção, precisam ser afiadas e retificadas regularmente.

15.3.3. Ora, como pode ser dado ao ativo imobilizado o mesmo tratamento dispensado a materiais de reposição, que são controlados no almoxarifado e requisitados quando necessário. Talvez essa confusão feita pelo Auditor Fiscal possa ser creditada a uma certa precipitação no exame da NFS (fls. 207).

15.3.4. O fato é que essa confusão resultou na glosa de despesa (serviços de manutenção) cujos pré-requisitos se encaixam nas condições fixadas no art. 191, do RIR/80, isto é, despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas.

15.4. Almoxarifado:

15.4.1. Aduz o Fiscal Autuante, que a Impugnante deduziu indevidamente como custo ou despesa operacional a aquisição de peças ou componentes que deveriam integrar o almoxarifado (peças de rebolo), conforme relação às fls. 118.

15.4.2. De fato, o Fiscal Autuante, não levou em conta o processo de produção da Impugnante. Os rebolos, acima descritos, são utilizados em máquinas esmerilhadeiras e apresentam especificações e funções técnicas diferentes (fls. 208/210). Enquanto um tem a função de desbastar o aço bruto, utilizado no preparo das chapas para fabricação de ferramentas que trabalham nas prensas utilizadas na fabricação dos cravos, o outro é empregado no acabamento final dessas ferramentas.

15.4.3. Esses materiais são consumidos rapidamente no processo produtivo, tendo portanto, uma vida útil muito curta. A quantidade acima referida, é consumida num período nunca superior a 30 dias, salvo se houver uma redução drástica ou paralisação da produção, o que não é o caso.

15.4.4. Não faz qualquer sentido prático, com o agravante, ainda, de se gerar custos desnecessários para a Impugnante, a manutenção em estoque de materiais cujo consumo é quase que imediato.



15.4.5. Considerando as datas de aquisição desse material e o prazo máximo de 30 dias para o seu consumo integral, vê-se que foram todos utilizados em 1991.

16. Pagamentos sem Causa:

16.1. Honorários Profissionais: não restou comprovado pela impugnante, pela falta de apresentação das notas fiscais de prestação de serviços e dos contratos que deram origem aos pagamentos relacionados às fls. 119;

16.1.1. Inicialmente, cumpre-nos esclarecer que valores indicados acima são oriundos da prestação de serviços de auditoria efetuados pela firma Lopes e Machado Auditores e Consultores S/C, com sede do Município do Rio de Janeiro.

16.1.2. De acordo com a legislação do Imposto Sobre Serviços -ISS - ,do Município do Rio de Janeiro, vigente à época da prestação do serviço, as sociedades uni-profissionais (que é, pela sua natureza o caso da Lopes e Machado), estavam dispensadas da emissão de notas fiscais de serviços conforme disposto no Decreto nº 10.514/91, art. 182, Inciso IV, § 2º, item 8, combinado com a alínea "b" do item 2 do parágrafo único do artigo 6º deste decreto.

16.1.3. Em vista disto, a Impugnante não precisaria de fato apresentar as notas fiscais solicitadas pelo Auditor Fiscal, posto que a contratada estava amparada por um dispositivo legal que a desobrigava de sua emissão. No entanto, para comprovação dos serviços prestados foram postos à disposição da fiscalização, as notas de honorários emitidas pela Lopes e Machado, contendo a indicação dos serviços prestados, o que pelo visto, não foram examinadas.

16.1.5. Para que dúvidas não parem sobre a legitimidade dos serviços executados e das despesas constituídas, a Impugnante faz juntar as notas de honorários emitidas pela Lopes e Machado, as cópias de cheque e depósitos bancários inerentes ao pagamento dos serviços, bem como o contrato de prestação de serviços celebrado entre as partes. (fls. 211/218).

16.2. Descontos Concedidos:

16.2.1. Diz o Auditor Fiscal que a Impugnante não teria comprovado ou justificado, adequadamente, como despesa operacional o débito na conta de descontos concedidos, no valor de Cr\$ 2.436.430,47, que



se refere a desconto concedido à empresa Bartofil Indústria e Comércio Ltda, que é o maior cliente da Impugnante.

16.2.3. Assim, tendo em vista a grande contribuição da Bartofil no volume de vendas da autuada, acordaram as partes que a Impugnante concederia a Bartofil um desconto na ordem de 4%, calculado sobre a média de vendas realizadas pela autuada à esta última, no período de janeiro a novembro de 1991 (vide doc nº 18 - fls. 219/220), resultando, assim, no valor questionado pelo Auditor Fiscal. Esse desconto seria então, deduzido das vendas do mês de dezembro. Entretanto, como não foram realizadas vendas para a Bartomi naquele mês, ficou acertado que o desconto seria pago em espécie, selando, dessa forma o acordo anteriormente firmado.

16.2.4. Trata-se, portanto, de despesa legitimamente constituída, e intimamente ligada ao sistema comercial adotado ordinariamente pelo mercado, posto que teria o mesmo efeito fiscal, daquele que seria produzido, pela dedução na nota fiscal de venda. Não há, pois que se falar em glosa.

16.3. Serviços Prestados:

16.3.1. Aduz o Auditor Fiscal, que a impugnante, não apresentou os comprovantes de pagamento contabilizados no valor de Cr\$ 164.000,00, referentes a serviços prestados, que se refere a serviços de retíficas e amolação efetuados em frezas, prestados pela empresa Retífica Bom Fio Ltda,

correspondente a valor da Nota Fiscal nº 401, de 20.03.91. (fls. 221), para o que a impugnante se vale dos mesmos argumentos citados anteriormente.

17. Despesas Indedutíveis:

17.1. Alega também o Auditor Fiscal Autuante que a impugnante não comprovou os acertos realizados a débito da conta lucros e perdas e a crédito das contas relacionadas às fls. 122.

17.3. A conta 3.1.2.01.0001 (devolução de vendas) pertencente ao grupo de receitas de vendas com natureza devedora. Essa conta de resultado é debitada sempre que ocorrem devoluções de vendas efetuadas. Esse procedimento visa anular, em função das devoluções, os efeitos dos créditos da receita contabilizada na época das vendas. Portanto, o valor de Cr\$ 2.449.926,63, tido como ajuste resultante de diferença em estoque, e equivocadamente glosado pelo

Auditor Fiscal, em verdade é todo o saldo da conta retificadora de receita existente em 31.12.96, e o débito à lucros e perdas nada mais é do que a transferência desse saldo, para fins de apuração do resultado do exercício. (fls. 222/235, referente ao razão analítico da conta).

17.5. Os valores de Cr\$ 5.345.009,40 e Cr\$ 672.482,68 foram contabilizados a débito da conta 3.2.1.01.0001 (produtos de fabricação própria - CMV) e creditados à estoque de produtos em elaboração e produtos acabados, respectivamente. Tais ajustes foram necessários pelos motivos expostos a seguir:

17.6. A impugnante, ao apurar o custo de fabricação do mês de dezembro, teria que imputar, todo encargo de depreciação contabilizado no mês, das máquinas utilizadas diretamente no processo produtivo. Acontece, que os encargos de depreciação contabilizados no mês de dezembro, incluíram também a depreciação acumulada de agosto a novembro.

17.7. Esse equívoco, por parte da impugnante, resultou numa super-avaliação do estoque de produtos em fabricação e acabado, tendo em vista o curto período de permanência do produto fabricado em estoque (em tomo de 30 dias). Não se poderia, então, imputar ao estoque do mês de dezembro, a parcela do custo referente a depreciação do período de agosto a novembro, vez que os produtos fabricados neste período já teriam, certamente, sido baixados do estoque pela conseqüente venda. Assim a Impugnante procedeu ao recálculo do custo de produção do mês de dezembro, eliminando os encargos de depreciação dos meses de agosto a novembro, resultando, conseqüentemente, numa redução dos estoques de produtos em elaboração no valor de Cr\$ 5.345.009,4 e Cr\$ 672.482,68 no de produtos acabados. Essa redução dos estoques gerou, evidentemente, e de forma inequívoca os ajustes contábeis a crédito de estoque e a débito, é claro, da respectiva conta de custo da mercadoria vendida (cta 3.2.1.01.0001).



18. Despesa Indevida de Correção Monetária:

18.1. Alega o Auditor Fiscal que a Impugnante teria excluído indevidamente, na apuração do lucro real, o saldo devedor de correção monetária IPC/BTNF no valor de Cr\$ 12.317.456,00. Afirma a Impugnante que deduziu do lucro real a totalidade do saldo devedor de correção complementar IPC x BTNF, pelas seguintes razões de

fato e de direito: 1) que em face da edição da lei 8.200/1991 tal procedimento foi autorizado: 2) que o diferimento da possibilidade de dedução da diferença da correção monetária é verdadeiro empréstimo compulsório, que só poderia ser instituído por lei complementar, nunca por lei ordinária, pelo que a impugnante tem claríssimo direito líquido e certo de deduzir na apuração da base de cálculo do IRPJ do período-base encerrado em 31 de dezembro de 1991 o saldo derivado da correção monetária complementar IPC/BTNF de 1990.

A autoridade julgadora de primeira instância julgou parcialmente procedente o lançamento (fls. 256/296) por meio do acórdão nº 3.752/2003, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1991

Ementa: CUSTO (ATIVO) LANÇADO COMO DESPESA. Os dispêndios relacionados com a importação de mercadorias devem ser apropriados apenas como custo da mercadoria (resultado) quando da venda; sua apropriação imediata como despesa implica em abatimento indevido da base de cálculo do IRPJ.

GLOSA DE DESPESA OPERACIONAL. NOTA FISCAL SIMPLIFICADA. NOTA DE ABSTECIMENTO DE COMBUSTÍVEL. As notas de abastecimento de combustível, notas fiscais simplificadas e os cupons de máquinas registradoras não são documentos hábeis para comprovar despesas operacionais, por não reunirem elementos materiais capazes de identificar o comprador, ou os bens e/ou serviços adquiridos. Assim, conclui-se que tais dispêndios não se prestam à finalidade de dedutibilidade na apuração do lucro real.

GASTOS COM VIAGENS. DEDUTIBILIDADE. Só serão dedutíveis quando comprovadas sua efetividade, necessidade e vinculação aos objetivos da pessoa jurídica.

GLOSA DE DESPESAS. COMISSÕES DE VENDAS. COMPROVAÇÃO. A dedutibilidade de comissões sobre vendas requer a comprovação de que houve efetiva intermediação nos negócios por parte dos beneficiários dos pagamentos. Sem essa comprovação, correta a glosa.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESA. IMOBILIZAÇÃO E CORREÇÃO MONETÁRIA OBRIGATÓRIA. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a Cr\$ 50.000,00 para o ano-calendário de 1991, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

Bens materiais duráveis, com vida útil por mais de um exercício, empregados na manutenção da fonte produtora, se capitalizam como imobilizações, para que seus custos sejam absorvidos, mediante quotas anuais de depreciação, durante o tempo em que prestam utilidades.



PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Para que as despesas com prestação de serviços sejam dedutíveis, não basta comprovar que foram elas contratadas, assumidas e pagas. É necessário, principalmente, comprovar que correspondem a serviços efetivamente recebidos e que esses serviços eram necessários, normais e usuais na atividade da empresa.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. Tendo o contribuinte logrado demonstrar, através de documentação hábil e idônea, a totalidade das despesas glosadas como indedutíveis, insubsiste a infração lavrada a este título.

CORREÇÃO MONETÁRIA RELATIVA À DIFERENÇA IPC/BTNF. LEI Nº 8.200/91. A variação decorrente da diferença entre o IPC e o BTNF não se constitui em indevida majoração de tributo com efeitos retroativos, mas sim consequência da adoção de distintos parâmetros de correção monetária, e tem por função expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo sobre a qual incide o imposto de renda.

DIFERENÇA IPC/BTNF. Os ajustes na correção monetária do balanço, relativamente à diferença entre IPC e BTNF do ano de 1990, devem ser reconhecidos tributariamente a partir de 1993 e até 1998, conforme preceitua a legislação. Assim, é indevida a exclusão dos encargos antes desse prazo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCROLÍQUIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. Aplica-se às exigências ditas reflexas, o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. A multa de lançamento de ofício de que trata o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, equivalente a 75% do imposto, sendo menos severa que a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, aplica-se retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1991

Ementa: JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ALCANCE. A função das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de jurisdição administrativa, consiste em examinar a consentaneidade dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, não lhes sendo facultado pronunciar-se a respeito da conformidade da lei, validamente editada, com os demais preceitos emanados pela Constituição Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. O afastamento da aplicação de lei ou ato normativo, pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária, está necessariamente condicionado à existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal declarando a sua inconstitucionalidade.

Lançamento Procedente em Parte"

O referido Acórdão, em síntese, traz os seguintes argumentos e constatações:

1. Custo dos Bens ou Serviços Vendidos. Glosas de Custos: valores debitados como despesa operacional, pagos a Taves e Silva Consultores Associados, (HONORÁRIOS PROFISSIONAIS):

- a. consta no corpo das notas fiscais emitidas, as seguintes discriminações: Consultoria de Comércio Exterior; Serviço de Desembaraço Aduaneiro; e Assessoria de Comércio Exterior.
- b. trata-se, como visto, de descrições genéricas de prestação de serviços, não especificando, à exceção da segunda, quais trabalhos foram realizados pela empresa contratada.
- c. Que não consta dos autos outros elementos que indicassem que serviços foram prestados, tais como contratos, minutas, relatórios, etc.
- d. Em vista do que conclui que, não estando infirmado nos autos que os serviços prestados pela "TAVES & SILVA JR.", estão intimamente relacionados com a importação de mercadorias, não pode prosperar a tese do sujeito passivo de que tais serviços devam ser apropriados como despesa.

2. Custos, Despesas Operacionais e Encargos. Custos, Despesas Operacionais e Encargos Não Necessários:

- a. Despesa Bancária não comprovada, contabilizada no dia 21/10/91, no valor de Cr\$ 25.020,00:
 - i. O contribuinte alega que contabilizou equivocadamente encargos com veículos (combustível e estacionamento), utilizados em sua atividade operacional, conforme documentação acostada às fls. 140/143.
 - ii. Que em princípio poder-se-ia cogitar na ocorrência de erro na escrituração do contribuinte. Entretanto, tal fato em nada socorre o contribuinte haja vista que a documentação apresentada a

título de encargos com veículos não contém os elementos necessários de dedutibilidade contidos no artigo 191 e seus parágrafos 1º e 2º, e o art. 197 do RIR/1980.

- iii. Que em regra, todas as despesas necessárias à atividade da empresa e à sua manutenção, que sejam efetivamente incorridas e registradas no exercício de competência, com base em documentação hábil, são dedutíveis, portanto a dedutibilidade das despesas está inteiramente condicionada ao preenchimento dos pressupostos da necessidade, escrituração e comprovação.
- iv. A escrituração contábil é indispensável e requer comprovação através de documentos hábeis e de natureza idônea tais como recibos, notas fiscais, contratos, cheques e duplicatas, caracterizadamente próprios e adequados para atingir o fim desejado pela legislação tributária, isto é, a comprovação da despesa.
- v. Quanto às notas fiscais regularmente emitidas podem não se constituir em prova suficiente dos fatos nelas declarados. Constatada a descrição insuficiente na nota fiscal, acaso intimada, cabe ao contribuinte demonstrar o efetivo ingresso no estabelecimento da empresa dos bens transacionados e/ou a efetiva prestação dos serviços, e que sejam eles usuais, normais e necessários à sua atividade operacional. Faz-se necessário também, que seja comprovado com cheques, recibos e/ou duplicatas o seu pagamento, para fins de se beneficiar da dedutibilidade das despesas correspondentes.
- vi. Em que pese os argumentos da impugnação, as despesas, registradas na contabilidade, para serem dedutíveis na apuração do Lucro Real - Imposto de Renda - além de necessárias, normais e usuais na atividade da empresa, precisam estar lastreadas em documentação hábil e idônea com a identificação do adquirente das mercadorias e/ou

serviços. Nesse sentido, Notas de Abastecimento de Combustível, Notas Fiscais Simplificadas, emitidas sem identificação do adquirente, sem discriminação do produto, não se prestam, por si só, à comprovação da aquisição de mercadorias e/ou serviços, e principalmente à dedutibilidade na apuração do lucro real.

b. Viagens e Estadia:

- i. Que o conjunto de documentos anexados pela impugnante (fls. 144/180), em busca de comprovar a realização da despesa, deve ser apreciado em consonância com as disposições contidas na legislação sobre comprovação de realização de despesas (art. 191 do RIR/1980).
- ii. Quanto aos dispêndios com viagem do Sr. Cristian Mustad (dirigente da empresa controladora FORTINVEST), tal despesa deveria ser suportada pela controladora, em consideração ao princípio da entidade e aos objetos sociais de cada uma das pessoas jurídicas, particularmente a do contribuinte autuado, no que pertine à legislação do imposto de renda, a dedutibilidade das despesas com viagens incorridas não pode prosperar.
- iii. Quanto aos gastos efetivados pela Srª Renate Rango d'Aragona, diretora da MATTHEIS BORG, analisando-se o Relatório de Viagem às fls. 161, verifica-se que nele constam somente supostos encontros envolvendo a signatária com dirigentes do Grupo Mustad em Bonn e do Sr. Hans Nilsson da empresa sueca Mustadfors Bruk em Hamburg. Tal relatório, entretanto, não se encontra embasado com nenhuma documentação probante da ocorrência de tais encontros e nem demonstra a vinculação e a necessidade às atividades da empresa autuada.

- c. Comissões sobre Vendas: glosa de despesas de comissões sobre vendas a favor de sua controlada AQUATERRA CULTURAS LTDA.

- i. que, segundo a fiscalização: 1) não houve comprovação da efetiva intermediação nas operações; 2) as vendas foram realizadas por funcionários pertencentes aos quadros da atuada e da beneficiária das comissões e ocorreram nas dependências da fiscalizada; 3) existência de vendas diretas e indicação de outros representantes nas Notas Fiscais; 4) contrato sem autenticações e registros.
- ii. O sujeito passivo contesta a conclusão fiscal, repisando a efetividade dos serviços prestados e a normalidade das operações realizadas com a AQUATERRA, rerepresentando o Contrato de Representação (fls. 181/182).
- iii. Começando a discussão, é preciso ressaltar que nada impede que as operações envolvam empresas ligadas entre si, a despeito do que, importa definir a efetividade e a necessidade da intermediação dos beneficiários das comissões para que as transações se concretizassem.
- iv. Tendo em vista os requisitos de dedutibilidade já comentados, verifica-se que o impugnante não logrou avançar no sentido de demonstrar a efetividade das operações de intermediação que teriam sido realizadas pela AQUATERRA e, conseqüentemente, nem mesmo a necessidade das eventuais intervenções restou provada.
- v. Que a documentação apresentada pelo contribuinte no decorrer do procedimento de fiscalização e na fase impugnatória pouco ou nada contribuiu para demonstrar a efetividade da intermediação daquela empresa e que seria a beneficiária das comissões pagas. Com efeito, não há sequer um documento que ateste a participação da AQUATERRA nas operações de venda de mercadorias.
- vi. Que dos elementos contidos nos autos, chega-se à conclusão de que não está demonstrada a efetiva participação da



AQUATERRA nas operações de venda de mercadorias, de forma a justificar o pagamento de comissões sobre as vendas.

3. Custos, Despesas Operacionais e Encargos. Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Custo ou Despesa:

a. Despesas de Manutenção: o contribuinte concordou com a autuação concernente ao pagamento efetuado à Serrana Serviços de Telecomunicações Ltda., referente a novação e cabeação telefônica conforme NFS 1077, no valor de Cr\$ 150.000,00. Não se conformando em relação ao pagamento efetuado à PSM Informática e Serviços de Computadores, referente a elaboração e manutenção de *software*, no valor de Cr\$ 1.162.000,00, (fls. 183), por não se vislumbrar, no caso, hipótese de ativação de bens e ao pagamento efetuado à Serrana Serviços de Telecomunicações Ltda., referente a instalações telefônicas conforme NFS 1081, no valor de Cr\$ 491.306,00, alega que se tratou de serviços de substituição de cabos que não redundaram em aumento de vida útil do bem.

- i. A defendente se insurge contra a autuação em apreço, alegando a inexistência de provas que afirme que a aquisição, isoladamente, se refira a bem de vida útil superior a um ano; argumenta que a despesa operacional lançada foi destinada exclusivamente a mantê-lo em condições eficientes de operacionalidade, portanto, indispensável para o funcionamento da empresa.
- ii. Verifica-se, pela análise da NFS 1081 (fls. 184), tratar-se de prestação de serviços de troca e instalação de cabos telefônicos, portanto, incorporação a um bem do imobilizado da empresa, com vida útil superior a um ano, enquadrando-se nas regras estabelecidas no artigo 193 do RIR/1980.
- iii. Assim, dada a insubsistência dos argumentos apresentados pelo sujeito passivo, conclui-se pela manutenção do subitem em apreço.

- b. Variações Cambiais: contabilização indevida como despesa operacional de variações monetárias decorrentes de importação de materiais para revenda, quando esse gasto deveria ter sido incorporado ao custo do bem ou mercadoria a ser comercializada, conforme ata do item 15 do T.I.F. de 30/01/96. Por entender se tratar de gastos inerentes a materiais de revenda, não podendo ser lançado como custo ou despesa indevida haja vista sua condição de bem de natureza permanente, opino pela improcedência da infração constante deste subitem.
- c. Retífica: em relação as despesas de prestação de serviços de afiação de frezas, no montante de Cr\$ 464.000,00, NFS nº 401, emitida pela Retífica Bom Fio (fls. 207), vê que a despesa de afiação de frezas (máquinas de corte), no total de 8 (oito) unidades, não se coaduna com a hipótese de ativação constante da legislação tributária, razão pela qual opino pela improcedência da infração concernente a este subitem.
- d. Materiais Diversos – Rebolos: glosa de despesas com ferramentas de uso e consumo.
 - i. A fiscalização opinando pela ativação de tais gastos, não teria levado em consideração sua aplicação no processo produtivo.
 - ii. Que, com efeito, as ferramentas utilizadas no ato produtivo (rebolos, as fresas, machos, brocas, cossinetes, pinças), possuem desgaste natural e automático.
 - iii. que são dedutíveis os dispêndios efetuados em bem que pela rusticidade do processo produtivo, partes consumidas com durabilidade inferior a um ano, neste sentido, o Parecer Normativo nº 181, de 1974, item 13.
 - iv. Que a dedução, como custo ou despesa, de dispêndios realizados com manutenção e equipamentos utilizados na produção, bem como com a aquisição de partes e peças de reposição para esses bens é admissível, em princípio, a menos

que do procedimento tenha resultado aumento de vida útil superior a um ano (artigo 227 do RIR/1980).

- v. Neste sentido, não havendo prova de aumento de vida útil do bem em mais de um ano, não há que se falar em ativação de tais despesas.

4. Custos, Despesas Operacionais e Encargos. Pagamentos Sem Causa:

- a. Quanto ao valor correspondente ao pagamento efetuado à empresa Metropolitana Transportes S/A, o contribuinte se manifestou pela procedência da autuação.

b. Honorários Profissionais:

- i. alega o impugnante que a legislação do ISS do Estado do Rio de Janeiro dispensava as sociedades uniprofissionais de prestação de serviços da emissão de notas fiscais (Decreto nº 10.514/91 – art. 182, inciso IV, § 2º, item 8, c/c a alínea “b” do item 2 do parágrafo único do art. 6º).
- ii. Em seu auxílio, anexa cópia do contrato celebrado com a empresa Lopes e Machado, além de cópias de cheques, depósitos e notas de honorários.
- iii. no caso de prestação de serviços, a sua dedução como despesa está condicionada à comprovação da efetiva prestação. Sem ela não tem valia a demonstração da necessidade e usualidade dos gastos, pois de nada adianta ser uma despesa necessária se o serviço a ela relacionado não foi prestado. E esta comprovação é um ônus do contribuinte.

Fundamentando-se nesses pressupostos, chega-se as seguintes conclusões com relação à matéria em litígio:

1. Uma das peças-chave apresentada pelo impugnante para elidir a autuação constitui-se no contrato de prestação de serviços acostado às fls. 211/213, redigido em inglês – documento que não atende a legislação de regência, que para ter validade deveria estar traduzido por tradutor

juramentado, conforme artigo 140 do Código Civil e artigo 18 do Decreto nº 13.609, de 1943, combinados com o item 2.2.2 da NBC T 2.2.

2. que os demais documentos apresentados, à falta das notas fiscais de serviço, não são suficientes para comprovar os dispêndios efetuados a título de honorários profissionais.

c. Descontos Concedidos à empresa Bartofil Indústria e Comércio Ltda, glosados por falta de comprovação ou justificativa da operação.

i. Segundo a autuada o aludido desconto decorreu do fato daquela empresa ser a sua maior cliente em volume de vendas. Anexa como comprovação de seus argumentos cópia de carta endereça a Bartofil acompanhada da relação de compras do período de dezembro/90 a novembro/91 (fls. 219/220).

ii. da documentação acostada pela defesa verifica-se que a carta e relação de compras emitidas pelo sujeito passivo não se constitui em elemento hábil para comprovar tal operação, corroborando o entendimento adotado pela fiscalização de mera liberalidade da MATTHEIS.

d. Serviços Prestados sem comprovação do aludido pagamento.

i. Em contrapartida o contribuinte apresenta o recibo de fls. 221, onde consta que o mesmo se refere a parte do pagamento da NFS nº 398, emitida pela empresa Retífica Bom Fio do Brasil Ltda, totalizando o montante de Cr\$ 464.000,00.

ii. Compulsando-se os autos, verifica-se que o contribuinte faz menção em sua defesa à NFS nº 401 (fls. 207), em nada relacionada com a NFS nº 398 mencionada no recibo de fls. 221.

iii. à mingua de elementos que dêem respaldo ao pagamento efetuado, mantém-se a exigência fiscal como formalizada.

5. Custos, Despesas Operacionais e Encargos. Despesas Indedutíveis, glosa de despesas referentes a acertos efetuados a débito da conta de Lucro e Perdas.

- a. Aduz o contribuinte em sua impugnação que tais acertos se fizeram necessários para adequar sua contabilidade no que concerne a operações de devoluções de compra (Cr\$ 2.449.926,33) e débitos referentes a despesas de depreciação de máquinas e equipamentos (Cr\$ 5.345.009,40 e Cr\$ 672.482,68) .
- b. Complementando suas alegações, anexou às fls. 222/235 e 242/246, cópia do Razão Analítico nas partes correspondentes e Notas Fiscais de devolução de vendas.
- c. Compulsando-se os autos, verifica-se que os valores considerados como despesas indedutíveis, se referem, efetivamente, a devoluções de vendas e despesa de depreciação, os quais, normalmente, traduzem redução do resultado do exercício.

6. Correção Monetária. Despesa Indevida de Correção Monetária:

- a. Protesta o contribuinte contra o feito fiscal, que tributou a correção monetária concernente à Diferença IPC/BTNF, e adotou procedimento, quanto a matéria em discussão, no seu entender, em detrimento da legislação tributária concernente à citada diferença IPC/BTNF.
- b. Que o tratamento fiscal da diferença IPC/BTNF foi regulado pela Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, que dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras para efeitos fiscais e societários, regulamentada pelo Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991, revigorada pelo artigo 11 da Lei nº 8.682, de 14 de julho de 1993.
- c. Com base no que procedeu corretamente o agente fiscal ao autuar a impugnante, adicionando ao lucro real apurado no ano-calendário de 1991 a receita indevidamente reduzida calculada com base na correção monetária complementar IPC/BTNF.

- d. Com referência às arguições de inconstitucionalidade de lei regularmente editada, ou ilegalidade de norma inserida no nosso ordenamento jurídico, tal aferição só pode ser feita pelo Poder Judiciário, cabendo ao Poder Executivo, e bem assim a todos os seus agentes, o estrito cumprimento dos atos/normas legais regularmente editados.
 - e. Que o Plenário do STF acatou os argumentos da PGFN no sentido de que a referida norma, ao prever o parcelamento em até seis anos (a partir de 1993) do direito de deduzir, da base de cálculo do IRPJ, o diferencial de correção monetária que existiu entre o IPC e o BTN-Fiscal no ano de 1990, não violou o princípio da irretroatividade tributária, nem constituiu empréstimo compulsório disfarçado.
7. Manteve os lançamentos reflexos devido à íntima relação de causa e efeito entre eles e o do IRPJ.
8. reduziu o percentual de multa de ofício aplicada em razão da retroatividade benigna do artigo 44 da lei nº 9.430/1996.

Ao final a autoridade de primeira instância se manifesta pela parcial procedência do lançamento, excluindo integralmente os itens relativos às despesas com variações cambiais, com retífica, com almoxarifado - materiais diversos e de débitos efetuados na conta de lucros e perdas, parcialmente, as despesas com manutenção (reduzindo para CR\$ 641.306,00).

Cientificado do acórdão em 11 de fevereiro de 2004, em 12 de março de 2004, irresignado pela manutenção parcial do lançamento na decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 305/332), em que contam, em síntese, os seguintes argumentos:

1. Quanto ao custo e despesas indevidamente glosadas:
- a. Que as chamadas despesas operacionais têm por função precípua o registro contábil de efetivas perdas, passíveis de mensuração



quantitativa, que venham a refletir negativamente no patrimônio das pessoas jurídicas.

- b. Tal sistemática tem por finalidade, além de possibilitar uma avaliação confiável da conjuntura econômica vivida pela empresa, preservar a integridade do constitucional conceito de lucro, assim como também diversos princípios que se contêm na Constituição Federal de 1.988. A inteireza do referido conceito restaria diretamente abalada se, negado fosse ao contribuinte, o exercício de seu direito líquido e certo de deduzir as despesas/perdas geradas ao desenvolver de sua própria atividade.
- c. Que a partir do artigo 178 da lei nº 6.404/1976 e do artigo 191 do RIR/1980 verifica-se que o legislador estabeleceu regras para se admitir a dedutibilidade das despesas operacionais no cômputo da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, baseando-se nos seguintes aspectos: i) usualidade; ii) necessidade e; iii) normalidade.
- d. Portanto, tendo em vista o conceito de necessidade, normalidade e usualidade, pode-se dizer que as despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real, à época da autuação, são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no art. 191, do RIR/80. Isto é, despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. As despesas necessárias, ainda de acordo com a legislação fiscal, são as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.
- e. Assim sendo, pode-se afirmar que as despesas operacionais ocasionam uma necessária e evidente redução patrimonial na pessoa jurídica que, sendo impossibilitada a deduzi-la integralmente, terá uma tributação sobre "lucro" que não representa o efetivo acréscimo patrimonial.
- f. Contudo, ao proceder a análise fiscal da escrita contábil da Recorrente, a fiscalização tributária glosou determinadas despesas, alegando, de

uma forma geral, inidoneidade e insuficiência dos documentos apresentados, bem como a falta de comprovação de sua estreita ligação com a atividade desenvolvida pela Recorrente.

- g. Entretanto, conforme restará comprovado a seguir, as despesas computadas pela Recorrente e indevidamente glosadas pela fiscalização, são efetivamente despesas ligadas ao desenvolvimento regular de sua atividade comercial, conforme demonstraram a farta documentação apresentada na diligência fiscal e anexada à sua peça impugnatória e corretamente deduzidas na apuração das bases de cálculo do IRPJ, CSL e IRL.
2. Quanto à infração apontada como glosa de despesas de serviços prestados por Taves & Silva Jr., após repetir os argumentos apresentados em sua impugnação, afirma:
- a. Neste caso, verifica-se que as despesas de assessoramento serviços prestados pela Taves & Silva Jr. são necessárias, usuais e normais à atividade da empresa.
 - b. Outrossim, o simples fato das Notas Fiscais trazerem descrições genéricas não significa dizer que o serviço não foi efetivamente prestado, pelo contrário, o efetivo ingresso das máquinas ou peças importadas no estabelecimento da Recorrente já demonstram a realização do serviço contratado, face à necessidade de assessoria técnica para a realização dessa operação, que por si só não poderia ser realizada pela Recorrente.
 - c. Sendo assim, comprovada a necessidade, usualidade e normalidade da despesa em relação à atividade exercida pela empresa, o que restou comprovado pela ora Recorrente, não pode a autoridade fiscal glosar as referidas despesas, pela simples alegação de que as Notas Fiscais que acobertam a operação trazem descrições genéricas, que não permitem comprovar que os serviços prestados estão intimamente ligados à importação de mercadorias.
3. Quanto à glosa de despesas contabilizadas a título de despesas bancárias:

- a. entendeu a Autoridade Julgadora que a documentação apresentada pela Recorrente, com o intuito de afastar a glosa das despesas equivocadamente contabilizadas como despesas bancárias, mas que na verdade eram despesas com veículos (combustível e estacionamento), por não conter o nome do destinatário e a especificação dos serviços ou bens adquiridos, tornou-se incapaz de sustentar a sua dedutibilidade na apuração do lucro real.
 - b. Ora, no caso, as despesas referem-se aos gastos com estacionamento e combustíveis de veículos próprios da empresa, utilizados por profissionais da área de vendas. Desta forma, é plenamente aceitável que ocorram despesas necessárias ao funcionamento desses veículos, os quais são utilizados diariamente pelos profissionais da Recorrente, tais como, combustível, manutenção etc.
 - c. Assim, conforme já mencionado acima, a dedutibilidade das despesas está condicionada a comprovação de sua necessidade em relação às atividades desenvolvidas pela empresa e não só pela formalidade que devem revestir os documentos fiscais.
 - d. Sendo assim, embora a documentação apresentada possa não atender a todas as formalidades legais - porque, no caso, desusuais na prática, revela, inquestionavelmente, o efetivo gasto com combustíveis e estacionamento pela empresa, no período autuado, fato que, aliado à necessidade de utilização de veículos na atividade da empresa, constituem elementos suficientes para sustentar a dedutibilidade de tais despesas.
4. Quanto à glosa de despesas com viagens:
- a. Não pode prosperar a glosa das despesas, haja vista que os documentos anexados aos autos comprovam a necessidade e usualidade das despesas com viagens efetuadas pelo Sr. Cristian Mustad, procurador da empresa FORTINVEST, controladora da Recorrente, e pela Sra. Renate Rango d'Arangona, que ocupava o cargo de diretora superintendente da empresa no período autuado.

- b. Em relação às despesas efetuadas pelo Sr. Cristian Mustad, descabe a alegação de que devem ser reputadas exclusivamente aos interesses da Controladora, visto que nesse tipo de visita há, sempre presente, o ânimo de se exercer o controle administrativo-operacional da empresa investida, além fomentar o estímulo ao atingimento de metas pelos quadros de empregados, que ampara, amplamente, aliás, como prática mundial, a assunção pela empresa controlada, da posse dos gastos de representação do controlador.
 - c. Já com relação às despesas efetuadas com a Sra. Renate Rango d' Arangona, o Relatório acostado aos autos pela Recorrente, por si só, já demonstra o amplo interesse da Recorrente na viagem a que se refere.
 - d. Desta forma, verifica-se que tais viagens tinham cunho estritamente comercial e visavam o desenvolvimento negocial da Recorrente, o que demandava a participação pessoal de profissionais qualificados da Recorrente (no caso, a Sra. Renate Rango), bem como de outros profissionais com conhecimentos específicos da atividade desenvolvida pela sociedade, como o Sr. Cristian Mustad.
 - e. As despesas com viagens de diretores e sócios são dedutíveis, na medida em que comprovada a sua necessidade e ligação com os objetivos da sociedade. É exatamente o caso das despesas com viagens efetuadas pela ora Recorrente, eis que intrinsecamente ligadas à fomentação de seus negócios, sendo totalmente incabível a glosa procedida pela fiscalização em relação a este item.
5. Quanto à glosa das despesas de comissões sobre as vendas pagas à AQUATERRA:
- a. Que não há como prosperar a glosa efetuada, posto que uma vez que a Recorrente juntou aos autos documentos hábeis à comprovação da efetiva intermediação realizada pela Aquaterra, tais como o Contrato de Representação Comercial celebrado entre a Recorrente e Aquaterra, plenamente válido e eficaz, as Notas Fiscais de pagamento das comissões à Aquaterra, bem como as Notas Fiscais emitidas pela

Recorrente, nas quais constam indicados os sub-representantes contratados pela Aquaterra.

- b. Ora, não há como a autoridade fiscal presumir que a Aquaterra não realiza as intermediações de vendas previstas no contrato celebrado com Recorrente, pelo simples fato de que as Notas Fiscais de venda da Recorrente não terem sido emitidas em nome da Aquaterra, mas, sim, dos "reais" representantes comerciais.
- c. Com efeito, como devidamente esclarecido na peça impugnatória, os nomes indicados nas referidas Notas Fiscais são dos sub-representantes contratados pela Aquaterra, sendo que a possibilidade de sub-contratação está prevista expressamente no contrato. E não podia ser diferente, já que o contrato prevê a exclusividade da Aquaterra e seus sub-representantes na representação dos produtos da Recorrente.
- d. A propósito, como prova da contratação dos sub-representantes pela Aquaterra a Recorrente anexa ao presente cópia dos respectivos contratos de representação comercial, os quais têm por objeto a representação comercial do produto "cravos para ferrar", produzidos pela ora Recorrente (Doc. 04).
- e. Registre-se, ainda, que as Notas Fiscais emitidas pela Aquaterra à Recorrente, para a cobrança de suas comissões não podem ser desconsideradas pela Autoridade administrativa, pois se tratam de documentos fiscais idôneos, regularmente emitidos.
- f. Que não há como apresentar outros documentos que demonstrem a efetiva intermediação porque, tendo em vista que as atividades comerciais da ora Recorrente necessitam de decisões/soluções precisas e céleres, restou elaborada uma logística operacional, na qual a empresa representada atuava em - conjunto com a Recorrente (leia-se, no mesmo estabelecimento).
- g. Assim, o fato da Recorrente não possuir/utilizar documentos que pudessem comprovar a realização dos atos acima mencionados, não

significa que os mesmos não ocorreram. Saliente-se que a definição quanto à logística operacional compete à empresa e não ao Fisco.

- h. Ressalte-se, por fim, que é totalmente incabível aceitar a alegação da Autoridade Julgadora no sentido de que a Recorrente também não comprovou a necessidade de intermediação na venda dos seus produtos, pois seria o mesmo que permitir a interferência da Autoridade Fazendária em área de competência exclusiva do contribuinte, qual seja, a definição quanto a forma de desenvolvimento de suas operações. A necessidade de intermediação, portanto, independe de prova documental.
- i. Desta forma, comprovada a intermediação na venda dos produtos da Recorrente, seja pela Aquaterra ou pelos seus sub-representantes, justificam-se as deduções das comissões indevidamente glosadas pela fiscalização federal, razão pela qual deve ser reformada a decisão ora recorrida também neste particular.

6. Glosa de despesas de manutenção:

- a. Alega o d. Julgador que, relativamente ao pagamento efetuado à Serrana Serviços de Telecomunicações Ltda., pela execução dos serviços de instalação de cabos telefônicos, os quais incorporam-se a um bem do ativo imobilizado, com vida útil superior a um ano, deve ser ativado.
- b. que o pagamento efetuado à Serrana Serviços de Telecomunicações refere-se, principalmente, à execução de serviços de manutenção de cabos de instalações telefônicas pré-existent e de propriedade da Recorrente e que tais serviços têm por finalidade manter em condições de funcionamento as linhas telefônicas, não resultando em acréscimo de vida útil dos bens, apenas implicando na possibilidade dessas linhas continuarem com seu funcionamento normal.
- c. Trata-se, como se vê, de uma prestação de serviço de manutenção que, para sua realização, é necessária a troca de um componente do

bem apenas para manter o seu perfeito funcionamento, sem que isso acarretasse num prolongamento de sua vida útil.

- d. Ademais, a fiscalização não logrou comprovar que tais reparos acréscimo de vida útil dos bens - ônus que lhe cabia. Sendo assim, falar em ativação desses bens.
- e. Por outro lado, admitindo-se, apenas por argumentação, que tais gastos deveriam ser ativados - hipótese descartada pelos argumentos acima aduzidos - o ilustre Fiscal deveria, no mínimo, considerar como parcela dedutível nas bases impositivas do IRPJ, IRL e CSL, o valor correspondente a depreciação cabível sobre o acréscimo incorporado ao bem, consoante norma prevista no art. 199, do RIR/80.

7. Glosa de despesas com base em pagamentos sem causa:

- a. Que no mundo atual não há que se falar em desconsideração de documento por este estar redigido em inglês.
- b. Ressalte-se, todavia, que à época da autuação foram apresentados outros documentos que comprovavam a efetiva prestação de serviços de auditoria tomados pela Recorrente, que visavam lhe auxiliar na correta aplicação das normas contábeis aplicáveis no nosso País, bem como na conversão das demonstrações financeiras a serem remetidas ao exterior.
- c. Conforme reconhecido na decisão ora recorrida, a prestadora de serviço encontrava-se desobrigada, por norma legal vigente, da emissão de notas fiscais de serviços, por essa razão, colocou à disposição da fiscalização outros documentos comprobatórios da efetiva prestação de serviços, os quais não foram considerados como prova suficiente para dedução de tais gastos como necessários à atividade da empresa.
- d. Sendo assim, como a Recorrente apresentou outros documentos suficientes a suportar as despesas relativas aos serviços de auditoria a ela prestados, não poderia a ilustre Autoridade Julgadora presumir que

os gastos efetuados não se correlacionavam com a atividade da Sociedade.

8. Glosa de despesa com descontos concedidos a Bartofil Indústria e Comércio, maior cliente da recorrente:

- a. Que de forma alguma ocorreu mera liberalidade por parte da Recorrente, até porque o referido desconto foi objeto de acordo entre as partes (Recorrente e Cliente), cujo pressuposto para a sua concessão foi o grande volume de vendas efetuadas a este cliente no período autuado. Tal desconto constitui-se em inegável forma de incremento das vendas da ora Recorrente, como justa medida para compensar seus clientes em função da quantidade de mercadorias por ele adquiridas.
- b. Desta forma, como a empresa Bartofil representa o maior volume de vendas da ora Recorrente, não é difícil concluir que o referido desconto concedido teve como intuito o incentivo de manter esse patamar de vendas.
- c. Sendo assim, resta claro que se trata de despesa legitimamente constituída, intimamente ligada ao sistema comercial adotado ordinariamente pelo mercado, a qual teria o mesmo efeito fiscal se produzida por meio de dedução na nota fiscal de venda, devendo, pois, ser reformada a decisão ora recorrida também neste particular.

9. Glosa de despesas operacionais com serviços prestados pela Bom Fio do Brasil Ltda.: que não há que se falar em falta de documento que comprove o pagamento efetuado à Retifica Bom Fio do Brasil Ltda., uma vez que a Recorrente anexou aos autos o recibo de pagamento de tal despesa, que pode ser considerado elemento suficiente de prova para a comprovação do efetivo serviço tomado.

10. Correção Monetária Complementar IPC/BTNF: neste item repete os argumentos aduzidos na peça impugnatória.

11. Alega ainda a improcedência do lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido com base no artigo 35 da lei nº 7.713/1988, em

função de ter o Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 180.207 – SC, declarado a inconstitucionalidade daquele dispositivo legal:

- a. no que tange especificamente à expressão “o acionista” e a constitucionalidade da expressão “sócio cotista”, salvo quando, segundo o contrato social, for dada destinação do lucro líquido que não a de distribuição, independentemente do assentimento de cada sócio.
- b. No caso concreto o contrato social da recorrente, em sua cláusula oitava, prevê que a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição, não depende do assentimento de cada sócio.

Concluí pugnando pelo conhecimento e provimento do presente recurso voluntário.

Às folhas 340 encontra-se arrolamento de bens previsto na forma do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 alterado pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

É o relatório, passo a seguir ao voto.



V O T O

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, presente o arrolamento de bens previsto na forma do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 alterado pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, para o fim de garantia de instância de recurso, portanto, dele tomo conhecimento.

Basicamente restam a serem discutidas três questões neste processo administrativo fiscal, em vista do recurso voluntário apresentado, uma de fato: a comprovação por documentação hábil e idônea da necessidade, usualidade e normalidade de despesas glosadas e, outras duas de direito: o tratamento a ser dado à correção monetária complementar IPC/BTNF relativa ao período-base de 1990 e a possibilidade de lançamento do IRRF sobre o lucro líquido com base no artigo 35 da lei nº 7.813/1988.

Em relação às despesas glosadas, as analisarei na ordem apresentada no recurso voluntário, não sem antes, proceder a uma análise geral do tema dedutibilidade de despesas na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Vejamos o conteúdo da legislação de regência da matéria, aplicável à época dos fatos:

O artigo 47 e seus parágrafos 1º e 2º da lei nº 4.506/64², dispõe sobre o conceito de despesas operacionais e sua dedutibilidade do lucro real:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

² Que deu base ao artigo 191 e parágrafos no RIR/1980.



§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

A administração tributária expôs seu entendimento sobre tais conceitos, por meio do Parecer Normativo nº 32, de 17 de agosto de 1981, nos seus itens 4 e 5:

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades principais ou acessórias que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado despesa normal (ou usual) verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta como forma, costumeira ou ordinária. O requisito da habitualidade pode ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

Da análise da legislação supra citada vê-se que para que uma despesa possa ser deduzida na apuração do lucro líquido, deve revestir-se de certos requisitos, a saber: 1) ter sido comprovadamente realizada; 2) serem usuais/normais e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (requisitos subjetivos).

O primeiro requisito, a efetividade da realização da despesa, é um elemento objetivo, visto que deve ser comprovada por meio de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores com as despesas informadas. Quanto aos outros requisitos para a dedutibilidade são impregnados de subjetividade, isto é, a possibilidade de sua dedução dependerá da análise caso a caso, com a verificação da influência de tal despesa na atividade e manutenção da fonte produtora. Uma despesa pode ser dedutível para determinada pessoa jurídica e não sê-lo para outra.



Feitos tais esclarecimentos passo à análise das despesas glosadas, ainda pendentes de decisão administrativa, para verificar a ocorrência dos requisitos supra relacionados no caso concreto.

1. Quanto à infração apontada como glosa de despesas de serviços prestados por Taves & Silva Jr., após repetir os argumentos apresentados em sua impugnação, afirma:

Alega a recorrente tratar-se de despesas com assessoria técnica para a realização de operações de importação e que a comprovação da realização de tais despesas é o efetivo ingresso das máquinas ou peças importadas no estabelecimento da Recorrente. A fiscalização, por seu turno, acusa a contribuinte de ter debitado indevidamente tais valores como despesas operacionais, quando deveria tê-las integrado ao custo dos materiais importados. A decisão de primeira instância, baseando-se na falta de descrição dos serviços prestados nas notas fiscais apresentadas (fls. 134/139) e ausência de outros elementos que comprovassem a prestação de serviços de assessoria e consultoria, concluiu que tais serviços estavam intimamente relacionados com a importação de mercadorias, motivo pelo qual deviam ser apropriadas ao custo e não como despesa.

Inicialmente deve ser confirmada a falta de discussão quanto à realização do custo ou de sua necessidade, usualidade e normalidade, perdurando apenas a discussão acerca da forma de sua contabilização como despesa operacional ou custo.

Vê-se nas notas fiscais juntadas aos autos os seguintes dados:

NÚMERO DA NF	DATA	DESCRIÇÃO DO SERVIÇO
0097	07 de maio de 1991	Consultoria de Comércio Exterior
0098	07 de maio de 1991	Serviço de desembaraço aduaneiro
0108	03 de junho de 1991	Consultoria de Comércio Exterior

0116	05 de julho de 1991	Assessoria de Comércio Exterior
0125	01 de agosto de 1991	Assessoria de Comércio Exterior
0129	30 de agosto de 1991	Assessoria de Comércio Exterior

Nesta matéria o que se deve diferenciar é a natureza dos serviços de assessoria e/ou consultoria, caso se relacionem a situações específicas de importação de determinado bem ou mercadoria, os gastos deveriam compor o custo daquelas, caso contrário, se aqueles serviços forem genéricos, independentes de importações específicas, os gastos deveriam ser deduzidos como despesas operacionais.

Para que fossem descaracterizadas como despesas de consultoria e de assessoria os valores representados pelas notas fiscais apresentadas pela recorrente e acima descritas deveria a fiscalização, por exemplo, determinar o liame de que a cada assessoria ou consultoria implicava uma importação específica, o que não foi efetuado. A fiscalização apontou indícios de que se trataria de serviços diretamente relacionados com importações específicas, mas não concluiu a prova.

Por este motivo no tocante a este item mantenho o lançamento apenas quanto ao valor correspondente à nota fiscal de nº 0098 (CR\$ 108.128,99) tendo em vista descrever o “serviço de desembaraço aduaneiro” quanto ao que não resta dúvida de se relacionar diretamente a determinados bens e serviços, o que implicaria sua contabilização como custo do bem ou da mercadoria importada.

2. Quanto à glosa de despesas contabilizadas a título de despesas bancárias:

Esclarece a recorrente que equivocadamente registrou despesas com combustíveis e estacionamento de veículos de sua frota como sendo despesas bancárias, para provar junta notas fiscais simplificadas de fls. 141/143 relacionados na folha do movimento de caixa (fls. 140).

Entendeu a Autoridade Julgadora que a documentação apresentada pela Recorrente, com o intuito de afastar a glosa das despesas equivocadamente contabilizadas como despesas bancárias, mas que na verdade eram despesas com veículos (combustível e estacionamento), por não conter o nome do destinatário e a especificação dos serviços ou bens adquiridos, tornou-se incapaz de sustentar a sua dedutibilidade na apuração do lucro real.

Nesta questão deve ser ratificado o entendimento da decisão vergastada, posto que nos documentos apresentados ou não há a indicação do destinatário do serviço ou quando há (indicação da placa do veículo) a recorrente não faz prova de que tal veículo comporia sua frota, o que seria fundamental para corroborar sua tese. Neste sentido quanto a este, não merece reforma o decidido em primeira instância.

3. Quanto à glosa de despesas com viagens:

3.1 Em relação às despesas apontadas como realizadas com o Senhor Cristian Mustad, procurador da empresa FORTINVEST, controladora da Recorrente, alega a recorrente que “descabe a alegação de que devem ser reputadas exclusivamente aos interesses da Controladora, visto que nesse tipo de visita há sempre presente o ânimo de se exercer o controle administrativo-operacional da empresa investida, além de fomentar o estímulo ao alcance de metas pelos quadros de empregados, que ampara, amplamente, aliás, como prática mundial, a assunção pela empresa controlada, da posse dos gastos de representação do controlador”.

Quanto a este subitem não comprova a recorrente, por qualquer documento hábil que era de sua responsabilidade a assunção das despesas por ventura realizadas com o procurador de sua controladora. Também não se encontra nos autos qualquer relatório indicativo das atividades realizadas pelo procurador da controladora no decorrer da referida viagem. Outrossim, vários dos documentos (fls. 146/160) acostados à prestação de contas de fls. 144 e 145, não indicam o



destinatário dos serviços, nem a descrição dos mesmos. Por tais motivos deve ser mantida a decisão recorrida, quanto a este subitem.

3.2 Em relação às despesas de viagem efetuada pela Senhora Renate Rango d'Arangona, que ocupava o cargo de diretora superintendente da empresa no período autuado, o relatório acostado aos autos (fls. 161) pela Recorrente demonstra a relação das atividades desenvolvidas na viagem com as atividades inerentes ao cargo de superintendente, desta forma, verifica-se que ficou provado que tal viagem tinha cunho comercial.

As despesas com viagens de diretores e sócios são dedutíveis, na medida em que comprovada a sua necessidade e ligação com os objetivos da sociedade. É o que se vê no caso presente, eis que a viagem guarda relação com a atividade empresarial da recorrente, motivo pelo qual deve ser reformada a decisão recorrida em relação a este subitem.

4. Quanto à glosa das despesas de comissões sobre as vendas pagas à pessoa jurídica Aquaterra:

Inicialmente, forçoso concordar com a recorrente de que não cabe à Autoridade Fazendária imiscuir-se em área de competência exclusiva do contribuinte, qual seja, na definição quanto à forma de desenvolvimento de suas operações. Outrossim, entendo que as atividades desenvolvidas em função da forma eleita pela recorrente e que resultem em despesas deduzidas da base de cálculo do IRPJ ou de qualquer outro tributo, deve sim ser comprovada por documentação hábil e idônea.

A glosa das despesas com comissões sobre vendas teve base na ausência do requisito de necessidade das despesas realizadas com comissão de vendas à Aquaterra, em virtude da falta de individualização da atividade daquela pessoa jurídica em relação à atividade da recorrente, visto que, entre outras peculiaridades, a Aquaterra desenvolvia suas atividades no mesmo ambiente físico da recorrente, em alguns momentos utilizando-se de funcionários da recorrente, bem

como as notas fiscais de vendas registrarem nomes de outras pessoas jurídicas como representantes de vendas. Outrossim, que o valor da comissão era baseado no total de vendas, independente de qualquer outro fato, por exemplo, a existência de vendas diretas.

Alega a recorrente que tal glosa não deve prosperar, posto que uma vez que a Recorrente juntou aos autos documentos hábeis à comprovação da efetiva intermediação realizada pela Aquaterra, tais como o Contrato de Representação Comercial celebrado entre a recorrente e Aquaterra (fls. 181/182), plenamente válido e eficaz, as Notas Fiscais de pagamento das comissões à Aquaterra, bem como as Notas Fiscais emitidas pela recorrente, nas quais constam indicados os sub-representantes contratados pela Aquaterra e que não há como apresentar outros documentos que demonstrem a efetiva intermediação porque, tendo em vista que as atividades comerciais da ora recorrente necessitam de decisões/soluções precisas e céleres, restou elaborada uma logística operacional, na qual a empresa representada atuava em conjunto com a recorrente. Junta também contratos de sub-representação firmados entre a Aquaterra e as pessoas jurídicas que exerceriam a condição de sub-representantes.

A recorrente, aparentemente optou por ao invés de criar um departamento de vendas, terceirizar tais atividades. A comprovação de que a Aquaterra exercia tais atividades foi realizada nos autos com a apresentação das notas fiscais de sua emissão e com a listagem das pessoas jurídicas a quem estabeleceu a sub-representação da recorrente.

Outrossim, deve ser lembrado que a glosa das despesas pagas com comissões de vendas pela recorrente implicaria no reconhecimento das receitas a elas correspondentes na Aquaterra.

Não restou dúvidas quanto à realização de tais despesas de comissões com vendas e que a Aquaterra assumiu as despesas correspondentes com a execução daquela atividade, motivo pelos quais deve ser reformado o decidido em primeira instância quanto a este item.



5. Glosa de despesas de manutenção relativamente ao pagamento efetuado à Serrana Serviços de Telecomunicações Ltda. correspondente à nota fiscal nº 1.081 (fls. 184), pela execução dos serviços de instalação e emendas em cabos telefônicos.

Alega a decisão recorrida que a instalação de cabos telefônicos, os quais se incorporaram a um bem do ativo imobilizado com vida útil superior a um ano, e portanto, tais despesas deveriam ter sido ativadas.

Ao seu turno a recorrente afirma que o pagamento efetuado à Serrana se refere, principalmente, à execução de serviços de manutenção de cabos de instalações telefônicas pré-existentes e de propriedade da Recorrente e que tais serviços têm por finalidade manter em condições de funcionamento as linhas telefônicas, não resultando em acréscimo de vida útil dos bens, apenas implicando na possibilidade dessas linhas continuarem com seu funcionamento normal e que a fiscalização não logrou comprovar que tais reparos provocaram acréscimo na vida útil dos bens, ônus que lhe cabia, não cabendo assim, falar em ativação daqueles dispêndios.

A descrição constante da nota fiscal 1.081 é a seguinte: "instalação e emendas em cabos telefônicos, externo e interno, da vila operária de sua propriedade".

Logicamente, a parcela de serviços correspondente à descrição "emendas no cabo telefônico" indica a realização de manutenção das linhas telefônicas pré-existentes e, portanto, não há que se falar em ativação das despesas realizadas.

A parcela correspondente à descrição "instalação" é que poderia suscitar dúvidas em relação à necessidade de ativação dos gastos correspondentes. Ocorre que a fiscalização não separou os valores correspondentes a esta parcela, o



que implica em afirmar que não houve a determinação da matéria tributável, requisito fundamental do lançamento tributário, na forma do artigo 142 do CTN.

Pelo exposto, quanto a este item, deve ser reformada a decisão vergastada, para prover o recurso voluntário.

6. Glosa de despesas com base em pagamentos sem causa, a título de honorários profissionais, efetuados à pessoa jurídica Lopes & Machado:

A decisão recorrida manteve o lançamento baseando-se no fato de que o principal documento que comprovaria a efetiva prestação de serviços estaria redigido em inglês (fls. 211/213), o que não satisfaria os requisitos de legislação de regência da matéria.

Acrescente-se a isto que não houve a juntada de notas fiscais de serviços, ao que rebate a recorrente indicando que a prestadora de serviço estaria desobrigada de tal acessoriedade por legislação do Imposto sobre Serviços.

A recorrente junta para comprovar a efetividade da prestação de serviços notas de honorários, comprovantes de depósitos e cópias contábeis de cheque (fls. 214/218).

Da análise dos documentos anexados aos autos verifica-se que a recorrente não procedeu à tradução do referido contrato de prestação de serviços que se encontra redigido em idioma inglês. Outrossim, a despeito da desobrigação da legislação do ISS, a despesa resultou comprovada posto que a recorrente fez juntar outros documentos bastantes para tal fim como notas de honorários e cópias de depósitos e de cheques contábeis, pelo que entendo que merece ser reformada a decisão de primeira instância quanto a este item.

7. Glosa de despesa com descontos concedidos a Bartofil Indústria e Comércio, maior cliente da recorrente:



Alega a recorrente que de forma alguma ocorreu mera liberalidade por sua parte ao conceder o desconto à Bartofil, até porque o referido desconto foi objeto de acordo entre as partes (Recorrente e Cliente), cujo pressuposto para a sua concessão foi o grande volume de vendas efetuadas a este cliente no período autuado. Tal desconto constitui-se em inegável forma de incremento das vendas da ora Recorrente, como justa medida para compensar seus clientes em função da quantidade de mercadorias por eles adquiridas.

Sendo assim, resta claro que se trata de despesa legitimamente constituída, intimamente ligada ao sistema comercial adotado ordinariamente pelo mercado, a qual teria o mesmo efeito fiscal se produzida por meio de dedução na nota fiscal de venda, devendo, pois, ser reformada a decisão ora recorrida também neste particular.

A decisão recorrida afirma que a documentação juntada (fls. 219/220) corrobora o entendimento da autoridade tributária de se tratar de mera liberalidade da recorrente.

Objetivamente não se encontra nos autos qualquer documento em que haja prévia combinação do desconto concedido. Ao contrário, às fls. 219, se encontra correspondência destinada à Bartofil, em que a recorrente apresenta a relação de vendas realizadas àquela no ano de 1991, e que deu base a um desconto retroativo à todas as vendas do ano de 1991. 

Em não tendo sido comprovada a obrigação de tal desconto e, apenas com base na alegação de que a Bertofil era sua maior cliente, não há outra conclusão a ser adotada que não a de que tal “desconto” foi concedido por mera liberalidade da recorrente, devendo esta assumir o seu ônus e não reparti-lo com o Fisco.

Pelo exposto, não merece reforma o decidido em primeira instância relativamente a este item.



8. Glosa de despesas operacionais com serviços prestados pela Bom Fio do Brasil Ltda.:

Alega a recorrente que não há que se falar em falta de documento que comprove o pagamento efetuado à Retifica Bom Fio do Brasil Ltda., uma vez que a Recorrente anexou aos autos o recibo de pagamento de tal despesa, que pode ser considerado elemento suficiente de prova para a comprovação do efetivo serviço tomado.

A comprovação de prestação de serviços por pessoa jurídica se faz por nota fiscal de serviços e não por recibo. Como descrito pela autoridade julgadora de primeira instância:

Em contrapartida o contribuinte apresenta o recibo de fls. 221, onde consta que o mesmo se refere a parte do pagamento da NFS nº 398, emitida pela empresa Retifica Bom Fio do Brasil Ltda, totalizando o montante de Cr\$ 464.000,00.

32.1. Compulsando-se os autos, verifica-se que o contribuinte faz menção em sua defesa à NFS nº 401 (fls. 207), em nada relacionada com a NFS nº 398 mencionada no recibo de fls. 221.

Pelo exposto, não restou comprovada a realização da despesa representada pelo recibo de fls. 221, o que implica em manter o decidido em primeira instância.

9. Correção Monetária Complementar IPC/BTNF:

Neste ponto cabe reafirmar os argumentos da decisão de primeira instância tendo em vista que tal matéria já se encontra pacificada na jurisprudência administrativa.

O tratamento fiscal da diferença IPC/BTNF foi regulado pela Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, que dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras para efeitos fiscais e societários, regulamentada pelo Decreto nº 332, de 04 de novembro de 1991, que dispõe sobre a correção monetária

das demonstrações financeiras. O artigo 11 da lei nº 8.682, de 14 de julho de 1993, revigorou a Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.

Traz ainda, a recorrente, alegações acerca da ilegalidade e da inconstitucionalidade dos dispositivos supra mencionados, quanto ao que cabe reafirmar a incompetência dos órgãos administrativos de julgamento para analisar tais argumentos em face da competência privativa do Poder Judiciário para declarar a ilegalidade e inconstitucionalidade de norma jurídica regularmente inserida no ordenamento jurídico pátrio.

Quanto ao IRPJ a própria legislação de regência da matéria autoriza a dedução dos valores correspondentes à correção complementar do IPC/BTNF de sua base de cálculo, desde que obedecido o prazo estatuído pelo artigo 3º, I da lei 8.200/1991, alterado pelo artigo 11 da lei nº 8.682/1993: "em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15%, ao ano, de 1994 a 1998, quando tratar de saldo devedor".

No caso concreto a recorrente utilizou-se da dedução de 100% da correção complementar no ano de 1991, quando deveria ter efetuado o diferimento na forma supra citada. Ocorre que no momento da autuação já se haviam completado os anos-calendário de 1993 a 1995. Deveria a autoridade autuante ter procedido a exclusão da parcela faltante da correção monetária e não a totalidade dela. Por este motivo a glosa deveria excluir da base de cálculo do IRPJ 55% da correção monetária complementar (25% de 1993, 15% de 1994 e 15% de 1995), mantendo-se a exigência sobre os outros 45%. 

No tocante à base de cálculo da CSLL não deve prevalecer a glosa efetuada posto que não há diploma legal que de sustentação à impossibilidade de exclusão da correção complementar do IPC/BTNF. A lei nº 8.200/1991 trata do lucro real que não é a base tributável da CSLL. 

Tal entendimento já se encontra pacificado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a teor, para exemplificar, do Acórdão 01 – 04.739, em que o recurso de divergência foi provido por unanimidade, vide ementa:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DIFERENÇA IPC/BTNF – DECRETO 332/91 - A determinação constante do § 2º do art. 41 do Decreto 332/91, ao vedar a aplicação do disposto no art. 3º da Lei 8.290/91 relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro no que pertine ao diferencial IPC/BTNF não tem suporte na legislação ordinária, confrontando até com o artigo 2º da Lei 7.689/88 na redação do art. 2º da Lei 8.034/90.

Pelo exposto, merece ser reformada em parte a exigência no tocante ao IRPJ para excluir a parcela correspondente a 55% do valor da correção do IPC/BTNF e para excluir no todo a exigência referente à CSLL.

10. Por fim, Alega ainda a recorrente a improcedência do lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido lançado como reflexo do lançamento do IRPJ, com base no artigo 35 da lei nº 7.713/1988, em função de ter o Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 180.207 – SC, declarado a inconstitucionalidade daquele dispositivo legal em relação a expressão “o acionista” e a constitucionalidade da expressão “sócio cotista”, salvo quando, segundo o contrato social, for dada destinação do lucro líquido que não a de distribuição, independentemente do assentimento de cada sócio.

Handwritten mark

Pela análise do instrumento de Contrato Social da recorrente (fls. 80) vê-se, em sua cláusula oitava, que os sócios deliberarão sobre a destinação do saldo das reservas de lucro legalmente admitidas, o que inclui a recorrente na hipótese descrita quanto à inconstitucionalidade da tributação do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido com base no artigo 35 da lei nº 7.713/1988, pelo que deve ser excluída tal parcela da exigência.

Os lançamentos reflexos são aqueles que se baseiam nos mesmos fatos e provas em que se baseia o lançamento principal e seus julgamentos, normalmente, acompanham o julgamento do principal, a não ser que seja

Handwritten signature

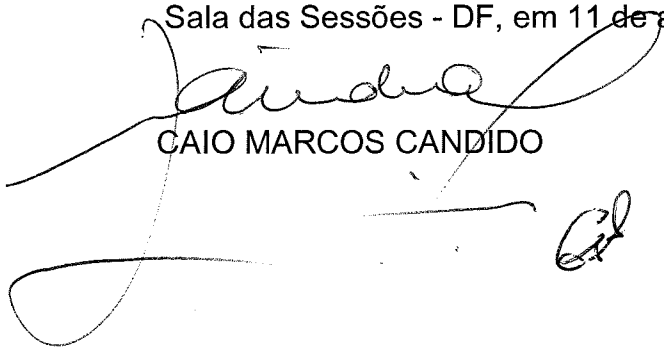
apresentada matéria específica do tributo que ilida a íntima relação de causa e efeito existente entre ela e o lançamento principal.

Pelo exposto, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso voluntário a fim de excluir da exigência as seguintes parcelas:

- 1) item 1 do auto de infração: todos os valores, à exceção de Cr\$ 108.128,99;
- 2) item 3 do auto de infração: despesas de viagens realizadas com Renate Rango d'Arangona e despesas com comissões pagas à Aquaterra;
- 3) item 4 do auto de infração: despesas com honorários profissionais pagos a Lopes & Machado e despesa com manutenção pagos à pessoa jurídica Serrana Serviços de Telecomunicações Ltda. (Cr\$ 491.306,00);
- 4) item 6 do auto de infração: despesas com correção monetária do IPC/BTNF relativas à CSLL e, de forma parcial, em relação ao IRPJ.
- 5) do IRRF sobre o lucro líquido.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de agosto de 2005.



CAIO MARCOS CANDIDO

