



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

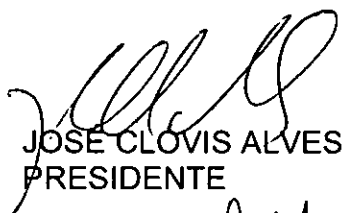
Processo nº : 10768.022558/98-32
Recurso nº : 138.453 – EX OFFICIO
Matéria : IRPJ e OUTROS - EX.: 1995
Recorrente : 2ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO/RJ
Interessada : MENMON CONSTRUÇÕES LTDA.
Sessão de : 21 DE OUTUBRO DE 2004
Acórdão nº : 105-14.774

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - GLOSA DE CUSTOS - FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS SERVIÇOS - Uma vez que os serviços foram glosados como custos porque lastreados simplesmente em notas de débito na contabilidade da autuada, à míngua de outros elementos probantes dos serviços prestados, em verdade tais custos são inexistentes para o Fisco. Por via de consequência, não existem para qualquer apuração de resultado do exercício, não só para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, mas também para aquele que serve de esteio para a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO - Despesas e custos não comprovados que, por sua natureza, autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios devem ser tributados na fonte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela 2ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO no RIO DE JANEIRO/RJ.

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


JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE


CORINTHO OLIVEIRA MACHADO
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.022558/98-32
Acórdão nº : 105-14.774

FORMALIZADO EM: 16 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, DANIEL SAHAGOFF, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, NADJA RODRIGUES ROMERO, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.022558/98-32
Acórdão nº : 105-14.774

Recurso nº : 138.453
Recorrente : 2ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO/RJ
Interessada : MENMON CONSTRUÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

A Segunda Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro I/RJ recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes, de sua decisão consubstanciada no Acórdão de fls. 171/178, que exonerou parcialmente o sujeito passivo de crédito tributário formalizado no presente processo.

A Contribuinte acima, já qualificada nos autos, teve contra si lavrados os Autos de Infração de imposto sobre a renda de pessoa jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 806.372,15 (fls. 74/75 e 78/87; termo de verificação e constatação às fls. 76/77); a contribuição para o Pis-Repique, no valor de R\$ 29.207,59 (fls. 88/92); o imposto de renda retido na fonte – IRRF, no valor de R\$ 821.082,13 (fls. 93/98); a contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, no valor de R\$ 294.505,11 (fls. 99/103); relativamente ao ano-calendário de 1994, exercício financeiro de 1995, todos acrescidos da multa de 75% e encargos moratórios.

De acordo com o Termo de Verificação, fls. 76/77, e dos autos de infração, a exigência de IRPJ teve origem na glosa de custos não comprovados. A interessada contabilizou como custos subcontratados notas de débitos emitidas pelos seus acionistas controladores Montreal Engenharia S/A e Mendes Júnior Industrial Ltda, sem demonstrar a interveniência dos favorecidos na obtenção da receita. Enquadramento legal: arts. 195, I; 197, parágrafo único; 242; 243; 247 do RIR/1994.

Como decorrência do lançamento de IRPJ foram lançados o Pis-Repique, o IRRF e a CSLL. Enquadramentos legais: Pis-Repique: art. 3º, §2º, da Lei Complementar nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.022558/98-32
Acórdão nº : 105-14.774

7/1970; Título 5, Capítulo 1, Seção 6, itens I e II do Regulamento do Pis/Pasep, aprovado pela Portaria MF nº 142/1982; IRRF: art. 44 da Lei nº 8.541/1992; art. 3º da Lei nº 9.064/1995; CSLL: art. 38 e 39 da Lei nº 8.541/1992; art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/1988.

Em impugnação tempestivamente apresentada (fls. 108 e seguintes), instruída com documentos, a impugnante insurgiu-se contra a exigência, alegando em síntese que:

- antes de sua constituição jurídica, seus sócios haviam assinado um instrumento particular de constituição de consórcio, para realizar serviços de reforma num alto forno da Aço Minas Gerais S/A. Razões alheias à vontade das partes, forçaram-nas a rever o consórcio, constituindo, então, o interessado;
- o interessado é, portanto, pessoa jurídica do ponto de vista formal mas, em essência, um consórcio entre a Montreal e a Mendes Industrial. A tendência moderna é no sentido de havendo conflito entre essência e forma, a preferência recairá sobre a essência, em consonância com as regras de simulação do Direito Civil;
- a transposição de custos entre os acionistas e o interessado, está correta sob o ponto de vista do Direito Comercial, que exige a contraposição dos custos incorridos na consecução das receitas. Para o erário não representa qualquer perda, pois o custo no interessado foi receita para seus sócios;
- não é razoável o apego à estrita formalidade, quando em casos semelhantes alguns ramos do direito aplicam a despersonalização jurídica individual, para tratar o conjunto;
- o contrato de constituição do consórcio demonstra o equívoco do fato alegado pelo autuante;
- a autuação, ao glosar custos, está criando receita ao arrepio da lei e provocando o enriquecimento sem causa do Estado;
- pede perícia e formula quesitos.

Em Acórdão de fls. 171/178, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro I/RJ, por unanimidade, conheceu da impugnação e julgou parcialmente ✓



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.022558/98-32
Acórdão nº : 105-14.774

procedente a exigência, para exonerar os lançamentos a título de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido e Imposto de Renda Retido na Fonte.

Considerando o montante do crédito tributário exonerado, o órgão julgador de primeira instância interpôs o competente recurso de ofício dirigido a este Colegiado, na forma determinada pelo artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo artigo 67, da Lei nº 9.532/1997.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.022558/98-32
Acórdão nº : 105-14.774

V O T O

Conselheiro CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Relator

O crédito tributário exonerado no julgamento de primeira instância supera o limite de alçada previsto na Portaria MF nº 375/2001, razão pela qual tomo conhecimento do Recurso de Ofício.

No mérito, ao meu sentir, cumpre aprofundar a análise do contencioso, pois o recurso interposto de ofício merece que mais uma vez a matéria seja apropriadamente apreciada, porquanto as razões apostas na decisão recorrida, para afastar as exigências ora *sub examine* não me convencem plenamente, e em função disso, sinto-me no dever de submeter aos meus pares outra sorte de considerações acerca dos lançamentos em apreço.

Prima facie, cumpre dizer que das quatro exigências constituídas, apenas a de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido e a de Imposto de Renda Retido na Fonte foram elididas, restando incólumes a peça fiscal matriz, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, e o PIS-Repique, os quais também não foram alvo de recurso voluntário, por parte da contribuinte.

DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Para a desoneração da contribuição ora em epígrafe, o órgão julgador de primeira instância assim motivou o seu voto:

“A CSLL instituída pela Lei nº 7.689/1988, tem sua base de cálculo definida no art. 2º, com a alteração introduzida pelo art. 2º da Lei nº 8.034/1990, a qual é distinta daquela fixada para o imposto sobre a renda de pessoa jurídica. Assim, despesas ou encargos contabilmente ✓



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.022558/98-32
Acórdão nº : 105-14.774

apropriados, para efeitos de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica, ainda que considerados indedutíveis para efeitos do IRPJ, nem por isso deixam de ser considerados na apuração da base de cálculo da CSLL. Para esta, ao lucro líquido ou resultado comercial somente se agregam ou excluem valores constantes do art. 2º dos diplomas legais mencionados. Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falência de amparo legal."

Com efeito, até a vigência da Lei nº 9.249/95 os custos e despesas não dedutíveis na determinação do lucro real não eram adicionados na apuração da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Foi o art. 13 daquele diploma legal que elencou, pela primeira vez, algumas despesas indedutíveis tanto na apuração do lucro real como da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Certamente que alguma polêmica sempre houve, e ainda ronda o tema, porquanto em fiscalizações nas quais resultam autos reflexos, como a dos presentes autos, sempre há de pairar dúvidas sobre a dedutibilidade, ou não, dos custos e despesas nas exigências decorrentes.

Em princípio, concordo com o eminente julgador *a quo*, no que diz com a separação das bases de cálculo de ambos os tributos – IRPJ e CSLL, mas, e no caso em tela o "mas" é decisivo, deve-se sempre atentar para a razão de fundo da glosa dos custos ou despesas, para que se possa, ou não, fazer o transporte da indedutibilidade para a exigência reflexa. Entendo que se os serviços, ditos prestados, foram glosados como custos porque lastreados simplesmente em notas de débito na contabilidade da autuada, à míngua de outros elementos probantes dos serviços prestados, em verdade tais custos são inexistentes para o Fisco. Por via de consequência, não existem para qualquer apuração de resultado do exercício, não só para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, mas também para aquele que serve de esteio para a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, previsto no ✓



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.022558/98-32
Acórdão nº : 105-14.774

art. 2º da Lei nº 7.689/88 – *A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda.*

Rememorando a lição do festejado e saudoso jurista Pontes de Miranda, e os seus planos da existência, validade e eficácia, pode-se dizer que no caso vertente sequer se cogita da validade ou eficácia dos aludidos custos, porque eles não tiveram provado o seu pressuposto existencial necessário.

Assim é que a discussão jurídica sobre a dedutibilidade, ou não, dos serviços subcontratados pela recorrente com seus acionistas controladores, para efeitos de apuração de base de cálculo da CSLL, em contraste com a base de cálculo do IRPJ, não merece vir à tona neste litígio, pois o foco dos debates está em momento anterior – o da existência, ou não, de tais serviços. E como se pode constatar da própria decisão recorrida, na parte em que é mantido o lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o voto foi conduzido não pela análise de validade do custo em si, e sim pela análise da comprovação dos aludidos custos, concluindo a Turma Julgadora pela insuficiência de provas, o que desemboca na inexistência daqueles, pelo menos nesta esfera administrativa:

“10- A autuação versou sobre a dedutibilidade de custos subcontratados. Para ser dedutível não basta contratar e pagar, precisa ser comprovada a efetiva prestação do serviço. Pelo que é pago (ou vai ser pago) deve corresponder a uma contrapartida de serviço realizado. No caso, a comprovação deve ter o demonstrativo dos valores rateados ou apropriados ao interessado, indicação dos serviços executados, cópia dos documentos que originaram os valores (notas fiscais, folha de pagamento, requisições de materiais, relatórios de medições etc). Só a nota de débito não é suficiente.

(...)

11- Diante do exposto, verificada a correta tipificação, não tendo o interessado trazido em seu arrazoado nenhuma prova que pudesse elidir a autuação, voto pela manutenção do lançamento de IRPJ.” ✓



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.022558/98-32
Acórdão nº : 105-14.774

Concluo por prover o recurso *ex officio* no particular.

DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

Quanto ao cancelamento da exigência sob a rubrica FONTE de IR, *data maxima venia*, também não vislumbro perfeição no quanto decidido pelo órgão a quo.

O fundamento explicitado foi o de que *"não estamos diante de omissão de receitas, a essência do art. 44 e consequência do art. 43 que versa sobre a tributação do IRPJ na apuração de receitas omitidas."* E arremata o insigne julgador:

"13.2- Como estabelece o art. 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Assim, glosa de custos não tem nenhuma sinonímia com receita omitida, devendo, por consequência, ser exonerado o lançamento de IRRF."

Nada obstante, verifico que o arrimo para o lançamento foi o art. 44 da Lei nº 8.541/92, reproduzido no art. 739 do RIR/94, e atualmente no art. 673 do RIR/99:

"Está sujeita à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%, a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, a qual será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular de empresa individual, sem prejuízo da incidência do imposto da pessoa jurídica."

Note-se que além da omissão de receitas, ainda está tipificada como infração tributária **a redução indevida do lucro líquido**, e o § 2º, do prefalado dispositivo legal, preceitua: ✓



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.022558/98-32
Acórdão nº : 105-14.774

“§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios (Lei nº 8.541, de 1992, art. 44, § 2º).”

A *contrario sensu*, todas as despesas e custos não comprovados que, por sua natureza, autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios devem ser tributados na fonte.

Dessarte, analisando a situação dos autos, tem-se que:

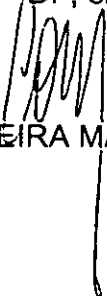
i) por óbvio que a utilização de custos inexistentes (por não provados) na apuração do lucro real da recorrente teve como consequência reduzir indevidamente o lucro líquido da pessoa jurídica;

ii) a dedução indevida de tais custos (subcontratação de serviços prestados pelas sócias controladoras) por sua natureza peculiar (os prestadores de serviços são os próprios sócios) autorizam a presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos sócios.

Corolário disso, forçoso acolher o recurso de ofício também na parte do lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte.

Em função do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso de ofício, para manter os lançamentos de CSLL e IRRF *in totum*.

Sala das Sessões - DF, em 21 de outubro de 2004.


CORINTHO OLIVEIRA MACHADO 