



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Csc/7

Processo nº : 10830.005192/00-50
Recurso nº : 134332
Matéria : IRPJ E OUTRO. Exs. 1998 a 2000.
Recorrente : PETROGAZ DISTRIBUIDORA S.A.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ – CAMPINAS/SP
Sessão de : 26 DE JANEIRO DE 2005.
Acórdão nº : 107-07.915

IRPJ E OUTRO. DESPESAS INEXISTENTES X DESPESAS INDEDUTÍVEIS. IMPUTAÇÃO DIVERSA. Não há como prosperar Lançamento de Ofício que, de um lado, considera a despesa como inexistente e, de outro, como indedutível. Para ser indedutível, a realização da despesa tem que ser aceita pela Fiscalização. Por outro lado, a tipificação de uma e de outra situação é diversa. Despesa inexistente significa redução indevida do resultado e despesa indedutível significa omissão de receita. São institutos com natureza jurídica diversa e que não podem ser trabalhados conjuntamente em relação a um mesmo fato.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PETROGAZ DISTRIBUIDORA S.A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


OCTAVIO CAMPOS FISCHER
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, NEICYR DE ALMEIDA, HUGO CORREIA SOTERO, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA e GILENO GURJÃO BARRETO (SUPLENTE CONVOCADO). Ausente, justificadamente, o Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

Recurso nº : 134332
Recorrente : PETROGAZ DISTRIBUIDORA S.A.

RELATÓRIO

A Recorrente foi autuada em 04.08.2000, pelo não pagamento de IRPJ e CSLL, decorrente da apropriação de despesas com pagamentos de serviços que lhe teriam sido prestados por seu acionista majoritário – SHELL BRASIL S. A. -, mas que não tiveram sua efetividade e necessidade comprovadas. Enquadramento legal para o IRPJ: arts. 195, I; 197 e parágrafo único; 242, 243 e 247 do RIR/94 e arts. 249, I; 251 e parágrafo único; 299, 300 e 304, do RIR/99. Enquadramento legal para a CSLL: arts. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88, art. 19 da Lei nº 9.249/95, com as alterações do art. 6º da MP nº 1.807/99 e suas reedições; art. 1º da Lei 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Constatou a Fiscalização que, no período em que os serviços teriam sido prestados, houve uma elevação dos gastos com tais despesas operacionais, que passaram de 1% em 1996 para 23% em 1998 do total da Receita Líquida. A Recorrente foi intimada algumas vezes para demonstrar o efetivo aumento dessas despesas, mas não teria conseguido comprová-las, não apresentando todas as notas fiscais solicitadas e tendo apresentado apenas um contrato de prestação de serviços, assinado em 01/06/2000, registrando que estaria em vigor desde março de 1997 a cessão de funcionários da SHEL BRASIL S. A. para exercer atividades na PETROGAZ, a qual arcaria com a totalidade da remuneração mais encargos trabalhistas e previdenciários, e impostos.

A Recorrente foi intimada a esclarecer a necessidade de contrato, quando alegou que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

"a SHELL, acionista majoritária da PETROGAZ, é uma das maiores empresas de energia – assim considerado também no segmento do GLP (Gás Liquefeito de Petróleo) – do mundo, detentora de enorme e profunda 'expertise', o que torna natural a tomada de serviços técnicos e administrativos de prestígio e inquestionável fonte;

4.4.2 foram necessários vários investimentos para a preparação do crescimento da PETROGAZ, que igualmente exigem conhecimentos técnicos e gerenciais adequados;

4.4.3 em face da legislação do GLP foram efetuados pesados investimentos para adequação dessas normatizações compreendidos em: prestação de serviços técnicos e de pessoal, dos serviços técnicos prestados e dos investimentos"

Para a Fiscalização, porém, "a empresa incluíra indevidamente em suas justificativas o item de investimentos, que possui tratamento diferenciado, uma vez que pode ser amortizado quando se tratar de custos, despesa e outros encargos com reestruturação ou modernização da empresa, segundo arts. 265 a 270 do RIR/94. Logo, não justificam, e nem mesmo se identificam com a realização de serviços constantes das despesas operacionais, conforme art. 242 do mesmo regulamento".

No que se refere à determinação para discriminar

"individualizada e mensalmente a remuneração dos empregados da SHELL exercendo funções na PETROGAZ, paga pela SHELL e recobrada da PETROGAZ, bem como relacionasse as despesas com serviços técnicos de manutenção na área de vendas de GLP a granel, especificando quais os documentos que deram suporte a tais serviços e cobranças nos anos-calendário de 1997 a 1999, a contribuinte apresentou os seguintes documentos:

4.6.1 planilhas intituladas 'Custos das CIAS Associadas', com anotações a lápis do que seria o valor total mensal e o número da respectiva nota fiscal, estando individualizada por código de funcionário. Apresentou ainda 'Relação Secondees – Shell Gás', com número de funcionário e seu código;

4.6.2 planilhas intituladas 'Serviços Técnicos Área de Granel Ano 1997, que relaciona outras empresas que não a SHELL BRASIL, sendo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

portanto desconsideradas; Despesas com prestações de serviços de 1998 e Despesas com prestação de serviços na área Granel – 1999”.

Com base nisto, a Fiscalização observou que:

“que a empresa não se manifestou quanto às modificações ocorridas em seu quadro de funcionários após o controle acionário pela SHELL BRASIL S. A., embora tenha sido alertada na solicitação relativa à necessidade das despesas. Tal fato evidencia que os funcionários da contribuinte foram mantidos e a eles teriam se juntado os funcionários da SHELL, o que reforça a desnecessidade dos serviços, já que os mesmos estariam sendo prestados em duplicidade”.

Observou, também, a Fiscalização um certo “descaso da contribuinte em relação às notas fiscais, apresentadas depois de insistentes solicitações, no que se refere aos aspectos formais, visto que apenas mencionam serviços administrativos prestados, sem maiores esclarecimentos, o que torna inábeis tais documentos para atendimento do solicitado”, o que teria levado à conclusão de que a Recorrente não atendeu às “condições de dedutibilidade previstas na legislação do imposto de renda, art. 242 do RIR/94, §§ 1º e 2º, uma vez que a contribuinte não logrou justificar a necessidade das prestações de serviços contratadas com a SHELL BRASIL S. A. e inclusas em suas despesas operacionais”.

Assim, a Fiscalização acrescentou “ainda que as notas fiscais apresentadas são inábeis para comprovação das despesas, por serem genéricas e não descreverem os serviços prestados, com contrato assinado em 01/06/2000 quando a prestação de serviços já existia desde 1997”.

Em sua Impugnação, a Recorrente propugnou pela anulação do Auto de Infração, nos termos que seguem.

De um lado, a autuação seria equivocada, pois a Fiscalização não concedeu a devida importância aos documentos que lhe foram apresentados, tendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

realizado seu trabalho calcada apenas em suposições a respeito da efetividade e da necessidade da prestação dos serviços. Assim, alegou que não foram realizadas as diligências necessárias para verificação dos comprovantes que lhe foram apresentados, não tendo sido analisados os documentos imprescindíveis à elucidação dos fatos. Por outro lado, a partir do momento que a Recorrente possui em seus arquivos todos os documentos pertinentes aos funcionários da SHELL BRASIL S.A., não caberia a ela o ônus de provar os fatos e descaracterizar o lançamento. A Fiscalização descumpriu, portanto, o art. 142 do CTN, que impõe a ela o dever de determinar a matéria tributável, o qual não poderia ser delegado ao sujeito passivo.

No mérito, sustentou que, à luz do art. 242 do RIR/94, atual art. 299 do RIR/99, a Fiscalização deve observar um critério objetivo para determinar o que é despesa necessária, como bem considera o Parecer Normativo CST nº 32, de 19/08/1981.

Assim, "Se a despesa for inerente à atividade da empresa refoge aos conceitos de necessidade, usualidade e normalidade. O contribuinte tem a liberdade de escolher o modo pelo qual irá administrar o seu negócio, definindo prioridades e obviamente custos e despesas inerentes, não cabendo ao fiscal o poder de ingerência ao julgar excessivo o valor gasto", ou conferir uma interpretação restritiva e subjetiva ao conceito de despesa necessária incluso no art. 242 do RIR/94".

O fato de se ter verificado aumento nos gastos com prestação de serviços não significa que os mesmos não sejam necessários ou não tenham sido realizados. Até porque a SHELL BRASIL S.A. recolheu o ISS pelas prestações de serviços.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

Os organogramas dos cargos demonstram que, após 1997, o seu quadro de pessoal passou a ser composto por funcionários da SHELL BRASIL S.A., "inclusive com a necessidade de alguns funcionários se mudarem para Campinas, conforme atestam os contratos de locação e conhecimentos de transportes anexos".

Argumentou, também, que "não faz o menor sentido a alegação constante do auto de infração de que essas despesas deveriam ter sido alocadas no ativo diferido e, quando muito, amortizadas, por representarem investimentos da impugnante. Se assim fosse, o autuante estaria reconhecendo a necessidades de tais despesas. Ademais, elas não têm essa natureza porque não foram pagas a título de investimento que afetaria o resultado de mais um período-base".

Requeru, ao final, a realização de Perícia, para que fossem reexaminados os documentos juntados com a Impugnação, tendo inclusive nomeado assistente técnico e formulado os devidos quesitos.

Todavia, a i. DRJ, após analisar fartamente os autos, entendeu que o Lançamento deveria ser mantido.

Registre-se, de início, que a i. DRJ rejeitou o pedido de realização de perícia, pois

"o feito fiscal contém todos os elementos necessários ao seu prosseguimento, sendo prescindível qualquer procedimento pericial, visando dirimir dúvidas técnicas, ou realização de diligência, a fim de aferir dados factuais.

24. A perícia, como meio de prova, deve servir para o convencimento da autoridade julgadora. A argumentação da autuada no sentido de evidenciar incertezas no lançamento do crédito tributário encontra-se desprovida de qualquer elemento de prova de sua necessidade, dado que a matéria objeto da perícia restringe-se à análise de prova documental juntada aos autos visando descaracterizar a ineficácia dos documentos apontada pelo autuante. Registre-se, sobretudo, que a impugnação é o momento preciso para a apresentação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

das provas de que dispõe a autuada, nos termos do inc. IV do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972 - PAF.

25. Para que um pedido de perícia seja deferido é necessário que existam dúvidas de ordem técnica que exijam a manifestação de um profissional capacitado a esclarecê-las. No caso em pauta, não existe qualquer incerteza dessa categoria. Constata-se que as perguntas formuladas referem-se a questões que não requerem intervenção de técnico, uma vez que se esgotam no exame da documentação disponibilizada nos autos pela impugnante.

26. Diante do convencimento de que qualquer perícia ou diligência junto à empresa nada acrescentaria aos autos além dos fatos já identificados no processo, conclui-se pelo indeferimento da perícia, pleiteado nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, por tratar-se de procedimento dispensável quando já juntadas ao processo as cópias dos documentos que a contribuinte entende suficientes para solução do litígio”.

Quanto à alegação de nulidade, a i. DRJ argumentou que o Lançamento “seguiu o estabelecido no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e alterações posteriores”, que “admite, literalmente, a nulidade no art. 59 somente por incompetência do agente e cerceamento do direito de defesa. De outra sorte, por medida de economia processual é de se assegurar o saneamento do processo, previsto no art. 60 e, por conseguinte, com vantagem ao Erário e à contribuinte”. Todavia, não se tem no presente processo autuação por agente incompetente, nem cerceamento de defesa.

Afirmou, ainda, a i. DRJ que se encontra “perfeitamente definida nos autos a matéria tributável, qual seja, a indedutibilidade de despesas com prestação de serviços sem a comprovação de sua efetividade e necessidade, inexistindo qualquer presunção ou subjetividade do auditor ao constatar a não observância do art. 242 do RIR/94 pela empresa”. “Da mesma forma, o valor do tributo devido apresenta-se devidamente apurado nos autos, não havendo qualquer pendência a ser suprida pela participação da impugnante. Oportuno esclarecer que o direito ao exercício de defesa não comporta delegação ao sujeito passivo de apurar o tributo devido tão-somente por admitir a reformulação, no caso de apresentação de novos elementos aos autos, da infração a ele atribuída pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

fisco". "Pelo contrário, a impugnação é o momento oportuno de a pessoa jurídica atuada apresentar as provas e as razões de que dispõe e que, por alguma razão, não foram devidamente ofertadas ou apreciadas durante o procedimento fiscal, para que a autoridade julgadora confirme ou não a regularidade da exigência formalizada". "Nesse sentido, cumpre frisar que os dados apontados nos registros contábeis e fiscais da empresa deverão ser comprovados documentalmente ao fisco sempre que solicitado. Melhor dizendo, a escrituração não é suficiente para fazer prova a favor da contribuinte dos fatos nela registrados quando não acompanhada por documentos hábeis que lastreiem seus lançamentos".

Assim, "nos termos da legislação pertinente, cabe ao sujeito passivo a comprovação de serem dedutíveis as despesas com prestação de serviços que reduziram os resultados dos períodos submetidos ao levantamento fiscal". "Quanto à alegação de que os documentos apresentados no procedimento fiscal não teriam sido adequadamente examinados, há que se esclarecer que o fato de o autuante considerar a documentação ineficaz para justificar a necessidade dos serviços contratados não caracteriza falta de apreciação das provas".

No mérito, por sua vez, a i. DRJ tomou como ponto de partida para a sua análise o art. 242 do RIR/94, atual art. 300 do RIR/99:

"Art. 242. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506/64, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei 4.506/64, art. 47, § 1º).

§2º as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 2º)".





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

Asseverou, então, que “a comprovação das despesas deve suprir todos os aspectos formais intrínsecos aos documentos que lastreiam os fatos contábeis. Assim também os dispêndios contabilizados com prestação de serviços deverão estar lastreados em documentos hábeis e idôneos que comprovem a sua contratação e a efetiva realização, com observância aos preceitos da legislação comercial e dos princípios contábeis geralmente aceitos”.

Além disto, “para que se admita a classificação das despesas com serviços como operacionais estes deverão enquadrar-se como usuais ou normais e necessários ao tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Portanto, para que se possa aferir o atendimento das condições estabelecidas na legislação, a natureza dos serviços prestados deverá estar especificada nos documentos pertinentes”.

Reconheceu que “o fisco não pode interferir no gerenciamento da empresa, cabendo tão-somente a seus dirigentes definir o montante das despesas que julga razoável para sua atividade. Contudo, a legislação fiscal determina que seja ajustado o lucro líquido, para fins de apuração do lucro real tributável, caso o resultado obtido pela pessoa jurídica não tenha se adequado às condições de dedutibilidade das despesas, conforme se verifica no art. 195, inc. I, do RIR/94 (e art. 249, inc. I do RIR/99)”. “Logo, as despesas realizadas pela empresa que não atendam aos requisitos de dedutibilidade, quais sejam a usualidade, normalidade e necessidade de desenvolvimento de suas atividades, e deduzidas do resultado do período, serão adicionadas ao lucro líquido para apuração do lucro real”.

No que se refere ao caso concreto, a i. DRJ apontou para “a fragilidade do contrato de prestação de serviços apresentado pela interessada (fls. 112/115), assinado entre a Shell Brasil S. A. e a Petrogaz Distribuidora S. A. em 01/06/2000, durante o procedimento fiscal, embora mencione a vigência a partir de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

março de 1997. Não se revestindo o referido documento de maiores formalidades, torna-se impróprio para o fim a que se destina”.

Afinal, entendeu que, em relação “aos serviços ajustados o citado contrato é bastante genérico, limitando-se a prever no artigo I:

“Artigo I - Escopo dos serviços

1.1 A contratada cedeu, como de fato tem cedido, funcionários para exercer atividades na contratante, em conformidade com seus Contratos Individuais de Trabalho e o previsto no art. 2º, parágrafo 2º da CLT.

1.2 Os serviços poderão ser prestados em todas as filiais da empresa Contratante.

1.3 A Contratada prestará Serviços à Contratante, tudo em consonância com as disposições deste contrato, bem como com a legislação aplicável então em vigor. Durante a execução dos serviços a Contratada comunicar-se-á freqüentemente com o Representante da Contratante, fornecendo as informações e orientações compatíveis com o escopo dos Serviços”.

Igualmente, entendeu a i. DRJ que

“as notas fiscais-faturas de serviços, emitidas pela Shell Brasil S. A. contra a autuada, registram no campo de discriminação tão-somente ‘serviços administrativos prestados’, conforme se verifica das cópias juntadas às fls. 53/65, assim como os documentos emitidos para destinatário localizado no Rio de Janeiro, fls. 77, 86/103. Somente alguns documentos fazem referência a serviços técnicos, fls. 66, 70, tendo como destinatários estabelecimentos de São Paulo, fls. 67/69 e Rio de Janeiro, fls. 71/75, 78/85, 104/111.

43. Na justificativa apresentada ao autuante em 29/06/2000 (fls. 118/123), a contribuinte afirma que a Shell Brasil S. A. teria transferido do Rio de Janeiro para Campinas parte de seus empregados, que passaram a trabalhar em suas dependências prestando serviços técnicos e de pessoal, no entanto os comprovantes de transportes de mudança, fls. 495/502, referem-se a transferências de domicílios de Campinas para o Rio de Janeiro e São Paulo.

44. Foram relacionados nomes de empregados que teriam prestado serviços diretamente à Petrogaz durante os anos de 1997 a 1999, discriminando, na maior parte da listagem, o cargo ocupado pelo funcionário, fls. 119/121. Dentre eles destaca-se: presidente; diretores: de finanças, recursos humanos, marketing, operações; gerentes: de vendas nacional, transportes, revendas, jurídico, engenharia ‘Q. SSNA’; chefes: de planejamento financeiro, controle de crédito, relações de trabalho, contabilidade, suprimentos, operações; consultor de negócios;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

analista contábil, etc. Os contratos individuais de trabalho não foram juntados ao processo, apenas a descrição de alguns cargos, às fls. 439/446.

45. Acerca dos serviços técnicos prestados considera apenas, à fl. 121, que "sendo fundamental para a angariação de manutenção de clientes a instalação de tanques de armazenagem de GLP nas unidades de produção desses clientes, esses vasos de pressão necessitam de constante manutenção, justificadora dos gastos com serviços técnicos despendidos na área de vendas de GLP a granel". Menciona ainda que diversos investimentos foram efetuados para atender a legislação do GLP, tendo, inclusive adquirido quotas de duas empresas distribuidoras de GLP visando aumentar a participação da Petrogaz no mercado.

46. Atendendo à solicitação do auditor responsável pelo procedimento, foram juntadas às fls. 126/141 a relação de serviços técnicos de manutenção, na área de vendas de GLP a granel, vinculando às notas fiscais que deram suporte a tais serviços e cobrança relativos a trinta e três empresas que prestaram serviços técnicos nos anos-calendário de 1997 a 1999, cuja comprovação foi aceita pelo atuante.

47. A 'Relação Secondees – Shell Gas', fls. 142/143, lista nome e código de funcionários, cujo custo de mão-de-obra encontra-se totalizado em listagens mensais de fls. 144/260, englobando salários, gratificações, benefícios (auxílio moradia, transporte, ajuda de custo), participação nos resultados, encargos previdenciários e trabalhistas, inclusive verbas rescisórias, e ISS por conta da contratante.

48. Constata-se na referida listagem que até janeiro de 1998 teria trabalhado na Petrogaz, em cada mês, cerca de 20 funcionários da Shell Brasil Ltda., aumentando para 46 em março, e 51 em agosto, chegando a 60 em abril de 1999. Verifica-se que a média do total pago com rendimentos, encargos e ISS ficou em torno de R\$ 500.000,00, com rendimentos variando entre R\$ 176.301,92 em abril/98 (fl. 179) e R\$ 981,58 em agosto/1998 (fl. 198).

49. Os documentos juntados na impugnação, além dos já apresentados ao atuante, consistem de atas de assembleias, fls. 356/362; descrição de cargo dos funcionários, fls. 435/447; organograma resumido da Petrogaz Distribuidora S. A., atual Shell Gás, fls. 449/464; um Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho, fls. 466/468; dois contratos de locação residencial em Campinas/SP, fls. 482/493; comprovantes de mudança de residências, fls. 495/504; complementação da listagem 'Custos das Cias Associadas' de jan/1998 a jan/2000 (fls. 506/669), e cópia da folha de pagamentos emitida eletronicamente pela Shell Brasil S. A., que lista os valores recebidos por código por seus funcionários, fls. 673/1.545.

50. A documentação juntada aos autos revela que, de fato, as despesas com prestação de serviços da atuada aumentaram



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

significativamente após a Shell Brasil Ltda. assumir o controle acionário da empresa, passando a ser de responsabilidade da Petrogaz o total dos rendimentos de parte dos empregados da controladora, incluindo diversas gratificações e ajudas de custos, bem como verbas rescisórias, ISS e até participação dos funcionários nos resultados. Estranhamente no processo não se faz qualquer alusão ao imposto de renda retido pela 'Contratante' (IRRF) sobre os rendimentos pagos à 'Contratada'.

51. Adotando-se como referência o volume das despesas e o aumento de funcionários na empresa fiscalizada, que comprovou a demissão de apenas um empregado em 16/04/1997 (fl. 466), torna-se possível inferir que além do quadro de funcionários da atuada, boa parte da Petrogaz passou a ser exercida por funcionários da Shell Brasil, visando, segundo a impugnante, adequar a empresa às exigências tecnológicas da legislação do GLP.

52. Evidentemente que compete aos sócios da atuada acompanhar o resultado obtido pela empresa com as alterações no gerenciamento de suas atividades, e conseqüentemente suportar os prejuízos contábeis apurados. Ressalte-se que à Fazenda Pública interessa apenas a repercussão dessas alterações no resultado obtido, razão da indedutibilidade atingir tão-somente a base de cálculo tributável.

53. Assim, o lucro líquido do exercício, ainda que apurado segundo as técnicas da contabilidade e de acordo com a legislação comercial, sujeita-se aos ajustes determinados pela legislação fiscal relativa à apuração da base de cálculo tributável.

54. Conforme os dispositivos legais pertinentes à admissão de dispêndios como despesa operacional é preciso que esta atenda à condição de ser usual e normal ao tipo de atividade desenvolvida pela empresa. Logo, qualquer investimento para reestruturação ou modernização da empresa, remodelando o perfil de sua atividade, não seria classificado como despesa operacional, mas amortizado no Ativo Diferido, nos termos do art. 266, inc. II, do RIR/94, como bem alertou o atuante, dada a sua contribuição para o resultado de mais de um período.

55. Por conseguinte, a despesa operacional do período, para fins de dedutibilidade, restringe-se aos dispêndios necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506/64, art. 47). Nesse aspecto, assiste razão à impugnante no que concerne à constatação da necessidade de uma despesa com prestação de serviços, que se vincula mais à natureza do serviço prestado do que ao montante dos pagamentos efetuados.

56. Contudo, os documentos juntados ao processo não comprovam a efetividade e a necessidade dos serviços prestados à atuada. Deveras, constata-se que tanto o contrato, que não se reveste das formalidades essenciais, como as notas fiscais, fazem referência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

genérica à natureza dos serviços prestados, enquanto as listagens de custos limitam-se a relacionar funcionários por códigos da empresa contratada, o que não permite inferir a espécie da totalidade dos trabalhos desenvolvidos na empresa.

Nesse tópico cabe atent 2. ar para o postulado do princípio contábil da entidade que estabelece que os interesses da sociedade e de seus sócios são distintos. Tratando-se de empresas interligadas, os registros contábeis deverão captar a essência operacional das entidades e discernir as transações interentidades, observando a individualidade de suas atividades para adicionar valor e utilidade aos recursos que manipula. Logo, não se confundem as despesas operacionais técnicas e de pessoal da empresa e da acionista majoritária.

3. Ainda que se admita que os funcionários da 'Contratada' tenham exercido na 'Contratante' os cargos listados às fls. 119/121 e 435/447, tal premissa não comprovaria que a função exercida, na área administrativa na sua maioria, seria imprescindível à manutenção da fonte produtora. Em resumo, para que se aceite a classificação de despesas com prestação de serviços como operacionais não bastaria a comprovação de que os funcionários da 'Contratada' teriam efetivamente prestado serviços na controlada.

4. Torna-se, pois, indispensável, que se comprove tanto a efetividade como a necessidade dos serviços na empresa fiscalizada. Teria, pois, de ser demonstrado que, em primeiro lugar, a empresa autuada não dispunha de suporte operacional próprio para o desempenho de funções específicas e essenciais e, em segundo lugar, que os empregados da controladora executaram serviços especiais para a 'Contratante', diferenciados daqueles que seus funcionários usualmente executam ou, ainda, que a autuada estaria renovando seu quadro de funcionários, com a substituição de seus empregados. A impugnante demonstra apenas a substituição de alguns cargos de gerenciamento.

5. A jurisprudência administrativa vem entendendo que além da prova da efetividade dos serviços realizados, impõe-se a comprovação da necessidade da contratação, demonstrando-se que os trabalhos realizados apresentam nexos causal com a atividade-fim da contratante, qual seja, segundo dados constantes do Sistema CNPJ da SRF de fl. 1.562, comércio atacadista de gás liquefeito de petróleo (GLP).

6. Sendo assim, a natureza de parte dos serviços apontados pela impugnante estaria desassociada da referida finalidade, deixando de atender também aos requisitos de normalidade e usualidade, por se tratar de recursos de caráter apenas acessório à atividade-fim da empresa, caracterizando-se como mera liberalidade de sua administração, uma vez não comprovada sua vinculação com eventual alteração de suas atividades. Mesmo com relação ao gerenciamento exercido pela Shell Brasil S. A. há que se indagar a caracterização da controladora como um terceiro prestador de serviços à empresa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

7. Quanto à matéria em questão, verifica-se que o na jurisprudência administrativa o entendimento bem elucidado pelas ementas abaixo:

"IRPJ – Glosa de Custos – Despesas/Custos Indedutíveis ou não comprovados – São considerados indedutíveis os custos e despesas, cuja efetiva realização e/ou respectivos pagamentos não forem devidamente comprovados pelo sujeito passivo, através de documentação hábil e idônea. A necessidade de comprovação decorre de que somente poderá ser considerada como operacional e dedutível a despesa para a qual for demonstrada a estrita conexão do gasto com a atividade explorada pela pessoa jurídica, bem como é 'conditio sine qua non' que atenda às exigências legais revestindo-se do caráter de usualidade, normalidade e necessidade para a manutenção da atividade e produção dos rendimentos." [Ac. nº 103-20588 – sessão 22/05/2001]

"IRPJ/CSLL – Glosa de Despesa – Empresa do mesmo Grupo – Se não demonstradas a efetividade e a necessidade dos serviços para manutenção da fonte geradora de receita, a despesa correspondente não pode ser considerada dedutível." [Ac. nº 108-06921, sessão 17/04/2002]

8. Logo, as despesas com serviços contratados com a acionista majoritária sem a correspondente comprovação da efetividade e necessidade para a realização das operações exigidas pela atividade da empresa deverão ser adicionadas ao lucro real por não se revestirem das condições de dedutibilidade previstas na lei, conforme previsto no art. 195, inc. I, do RIR/94.

No que se refere à dedutibilidade em relação à Contribuição Social sobre o Lucro, a i. DRJ rebate o argumento da Recorrente de que não haveria previsão legal para a proibição de dedução, pois entende que a legislação aplicável ao IRPJ também o é à CSLL, por força do art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Não conformada com tal julgamento, a contribuinte apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário.

A Recorrente reforçou os argumentos desenvolvidos em sua Impugnação. Alegou, novamente, a preliminar de nulidade, pois a autuação baseou-se em meras suposições, tendo partido do fato de que houve um aumento muito grande no volume de gastos com despesas de prestações de serviços em relação ao montante da receita líquida obtida para transferir o ônus da prova à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

contribuinte, o que não é admissível no âmbito da Teoria das Provas. Assim, afirmou que o raciocínio do Fiscal “não partiu do pressuposto correto – o exame da natureza da despesa efetuada – para depois concluir se esta seria necessária ou não. Isso, lamentavelmente, não ocorreu. O agente atuante apenas se surpreendeu com o aumento dos valores contabilizados como despesas operacionais e a partir daí começou a questionar os esclarecimentos e documentos que lhe foram apresentados, sem que tenha lhes dado maior atenção”. (fls. 1596)

Também, a Recorrente contraditou a i. DRJ, afirmando que “a não apreciação dos documentos comprobatórios, apresentados pela Recorrente, caracteriza sim um cerceamento do direito do contribuinte, constitucionalmente garantido, a sua ampla defesa” (fls. 1594).

No mérito, a Recorrente entendeu que os documentos que apresentou são suficientes para comprovar que seu procedimento não pode ser considerado irregular. Afirmou que “esclareceu e comprovou com a apresentação de documentação hábil que, para se ajustar aos padrões de qualidade e produtividade de sua acionista controladora, contratou a prestação de serviços da mesma, o que se deu com a cessão de funcionários da Shell Brasil S.A., os quais passaram a desempenhar as suas funções na Recorrente, transferindo a essa última empresa os conhecimentos no âmbito da comercialização do produto e administração dos negócios”. (fls. 1599).

Segundo a Recorrente, os documentos necessários à comprovação de seu procedimento foram devidamente apresentados: “notas fiscais emitidas pela Shell Brasil S.A., atas de reuniões sindicais com a participação dos funcionários desta, relação com a descrição de seus cargos, cópia do contrato de prestação de serviço entre as duas empresas, bem como cópia dos formulários de transferências dos funcionários da Shell para Campinas...” (fls. 1600).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

Ademais, “A documentação que visa a comprovação de que tais despesas devem ser enquadradas como despesas operacionais, e, portanto, dedutíveis do lucro real da Recorrente deve ser analisada como um todo, não sendo exigível que cada documento seja hábil para, isoladamente, comprovar tal fato” (fls. 1600).

Para robustecer sua linha de raciocínio, trouxe à colação algumas decisões administrativas, inclusive do Conselho de Contribuintes, bem como orientação do e. Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

É O RELATÓRIO.



Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

VOTO

Conselheiro OCTAVIO CAMPOS FISCHER, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpriu as demais formalidades, motivo pelo qual deve ser admitido.

A questão em debate diz com a comprovação da efetiva realização dos serviços prestados à Recorrente pela sua controladora – Shell Brasil S.A. -, bem como com a demonstração da necessidade da realização de tais serviços, para que as despesas com eles possam ser consideradas dedutíveis. Trata-se de questão de prova, portanto.

No que se refere às preliminares de nulidade, entendo que podem ser analisadas conjuntamente com a questão de mérito. Apenas, faço breves considerações a respeito deste tópico. Uma das nulidades estaria no fato de que houve uma autuação baseada tão somente em presunção, presunção esta que teve como ponto de partida o fato de que, a partir de 1997, a Fiscalização entendeu que a Recorrente apresentou um aumento muito grande nas suas despesas com prestação de serviços, período este que coincidiu com a aquisição do seu controle acionário pela prestadora de serviços – Shell Brasil S.A.

Ao ler o Termo de Constatação Fiscal, entretanto não vislumbro a possibilidade de que o procedimento da Fiscalização tenha se fundado em presunção a partir do fato de que a Recorrente apresentou um aumento considerável no que se refere às despesas com prestações de serviços. É verdade que o Fiscal reconhece que tal fato foi o que lhe chamou a atenção, mas, como bem ele demonstra, não parou sua atividade neste ponto. Foi além e pediu para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

que a Recorrente demonstrasse a efetiva realização dos serviços e a sua necessidade. Como o Fiscal entendeu que os esclarecimentos e os documentos apresentados não seriam suficientes para demonstrar o direito da Recorrente, resolveu, então, efetuar o Lançamento de Ofício, glosando as despesas. Sob este aspecto, portanto, não vejo qualquer nulidade.

Quanto ao direito da Recorrente de ter analisado os documentos que apresentou, verificamos do mesmo Termo de Constatação Fiscal que o agente atuante não ofendeu o direito de defesa, pois analisou tudo o que lhe foi trazido por aquela.

Todavia, no mérito, verificamos que o presente processo apresenta uma certa confusão entre a realização efetiva das despesas com prestação de serviços, bem como a necessidade das mesmas para a atividade da Recorrente. Esta é uma questão bem delicada e de difícil percepção. Afinal, entendemos que uma coisa é não demonstrar a efetiva prestação dos serviços e o pagamento, e outra é a não demonstração da sua necessidade para a contribuinte.

Sobre o assunto, há diversos precedentes desse e. Conselho de Contribuintes:

1º) Número do Recurso: 129459

Câmara: SÉTIMA CÂMARA

Data da Sessão: 17/09/2002 00:00:00

Relator: Neicyr de Almeida

Ementa: IRPJ.DESPESAS INDEDUTÍVEIS. CONCEITO. A natureza do dispêndio é fundamental para se determinar a necessidade e normalidade de uma despesa na ótica tributária. Um gasto somente poderá ser impugnado, por indedutível, com a prova da sua efetiva contraprestação. A indedutibilidade exige que o bem, o serviço e o mútuo tenham sido contraprestados, pois de outra forma não haveria como conceituar o respectivo gasto como necessário, usual ou normal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

CSLL.GASTOS INDEDUTÍVEIS. GLOSA. FATO GERADOR OCORRIDO EM 1994.PERMISSIVO LEGAL. INEXISTÊNCIA. Até a edição da lei n.º 8.981/95 - não sem ressalvas - os gastos conceituados como indedutíveis na ótica do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas à Contribuição Social sobre o Lucro não se estendem por falta de permissivo legal.

2º) Número do Recurso: 136881

Câmara: SÉTIMA CÂMARA

Data da Sessão: 04/11/2003 00:00:00

Relator: Neicyr de Almeida

Ementa: DESPESAS INDEDUTÍVEIS.CONCEITO. A natureza do dispêndio é fundamental para se determinar a necessidade e a normalidade de uma despesa na ótica tributária. Um gasto somente poderá ser impugnado, por indedutível, com a prova da sua efetiva contraprestação. A indedutibilidade exige que o bem, o serviço e o encargo tenham sido contraprestados, pois de outra forma não haveria como conceituar o respectivo gasto como necessário, usual ou normal. Entretanto o gasto há de ser respaldado em documentos que permitam atestar a sua real necessidade, tais como relatórios de viagens, de auditoria, entre outros, acompanhados, quando for o caso, da qualificação exaustiva dos profissionais integrantes das empresas contratadas.

3º) Número do Recurso: 126578

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Data da Sessão: 22/01/2002 01:00:00

Relator: Neicyr de Almeida

Ementa: IRPJ. GASTOS INDEDUTÍVEIS E NÃO-COMPROVADOS. DUALISMO TRIBUTÁRIO. NATUREZA DISTINTA. Não há como tipificar um gasto como indedutível sem a prova de uma efetiva contraprestação. A indedutibilidade exige que o bem ou o serviço tenha sido contraprestado, pois de outra forma não haveria como conceituá-lo como necessário, usual ou normal. Quando um gasto não corresponder a algo recebido, a hipótese tributária caracterizar-se-á como redução indevida do resultado do exercício, com reflexos na fonte. A não-distinção das suas especificidades implicará erro insanável na construção do ilícito, só suprível quando houver minudente exposição da infração e desde que não haja prejuízo ao contraditório e à defesa.

Neste sentido, verifica-se que o Lançamento de Ofício considerou na imputação o art. 195, I do RIR/94, que dispõe a respeito do dever de adicionar ao lucro líquido do período-base as despesas que não são dedutíveis:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

Art. 195. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período-base:

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

Também, utilizou-se dos arts. 242, 243 e 247 do mesmo Regulamento, mas que não fazem a distinção supra, dispondo, basicamente, sobre a dedutibilidade e a caracterização de despesas como operacionais:

Art. 242. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506/64, art. 47).

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

Art. 243. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

Art. 247. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

Todavia, para se considerar uma despesa como indedutível temos que partir do pressuposto de que ela foi realizada e de que houve uma contrapartida (prestação de serviço). *Com isto, quer-se dizer que uma despesa inexistente não é e nem pode ser uma despesa indedutível e vice-versa.*

Novamente, recorremos a precedente desse e. Conselho de Contribuintes para deixar bem clara esta distinção e as conseqüências que decorrem de uma e outra situação:

Número do Recurso: 134163
Câmara: SÉTIMA CÂMARA
Data da Sessão: 03/12/2003





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

Relator: Neicyr de Almeida

Ementa: IRPJ.GASTOS INDEDUTÍVEIS E NÃO-COMPROVADOS. DUALISMO TRIBUTÁRIO. NATUREZA DISTINTA. Não há como tipificar um gasto como indedutível sem que se materialize a sua efetiva contraprestação. A indedutibilidade, para se confirmar, exige que o bem ou o serviço tenha sido contraprestado, pois de outra forma não haveria como conceituá-lo desnecessário, inusual ou anormal. Quando um gasto não corresponder a algo recebido, a hipótese tributária caracterizar-se-á como redução indevida do resultado do exercício, com possíveis reflexos no IR-Fonte. O gasto indedutível atinge o lucro líquido ajustado (o lucro real); o inexistente, o próprio resultado do exercício (o contábil). A não-distinção da natureza dos gastos e das suas especificidades implicarão erro insanável na construção do ilícito

No presente caso, verificamos que tanto a Fiscalização como a i. DRJ misturaram ambas as imputações, que são, a meu ver, excludentes.

No Termo de Constatação Fiscal, após apontar que a Recorrente não demonstrou a necessidade das despesas glosadas, temos o seguinte raciocínio:

“Também foi solicitado ao contribuinte que comprovasse a efetiva prestação dos serviços prestados pela SHELL, sendo que a este respeito o contribuinte não se manifestou, apenas posteriormente e atendendo ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 13 de julho de 2000, apresentou as planilhas descritas no parágrafo 13 'a' acima, onde relacionaria os funcionários que prestariam este serviço, o que, de forma alguma, comprova sua efetiva prestação nos estabelecimentos do contribuinte” (fls. 19). “Em relação às notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, após insistentes solicitações, vale ressaltar o descaso do contribuinte quanto a seus aspectos formais, pois estas restringem-se a mencionar, em sua descrição, serviços administrativos prestados, sem maiores esclarecimentos, o que também não a torna hábil para a dedução da despesa operacional pretendida” (fls. 19-20). “Por fim, merece ser ressaltado que o Contrato de Prestação de Serviços entre a SHELL BRASIL e a PETROGAZ DISTRIBUIDORA S/A, em relação à prestação dos serviços fiscalizados, que poderia embasar os argumentos apresentados pelo contribuinte, só foi assinado em 01 de junho de 2000, obviamente por haver sido solicitado por esta fiscalização, e no intuito de apresentar alguma justificativa as despesas operacionais verificadas” (fls. 20).





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10830.005192/00-50
Acórdão nº : 107-07.915

De fato, soa estranho que a contribuinte, para justificar a existência de prestação de serviços entre 1997 e 1999, apresente um contrato datado de meados de 2000. Mas, se a concretização do contrato (efetiva prestação dos serviços) é posta em dúvida pela Fiscalização, então, não há que se falar em despesa indedutível, mas, sim, em despesa inexistente. Como não foi assim que procedeu a Fiscalização, entendemos que o Lançamento de Ofício apresenta *erro insanável na construção do ilícito*.

Desta forma, votamos no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e dar provimento ao Recurso Voluntário para o fim de anular o Lançamento de Ofício.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2005.

OCTAVIO CAMPOS FISCHER