



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>15540.720253/2015-58</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-001.894 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CEZAR TAVARES CONSULTORES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. REEMBOLSO DE DESPESAS.

Integra a receita bruta da pessoa jurídica, para fins de cálculo do IRPJ, o valor percebido a título de reembolso de despesas.

CSLL. LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. REEMBOLSO DE DESPESAS.

Integra a receita bruta da pessoa jurídica, para fins de cálculo da CSLL, o valor percebido a título de reembolso de despesas.

SUJEITO PASSIVO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RESPONSÁVEL. SOLIDARIEDADE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÚMULA 435 DO STJ. PROVA.

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio administrador. A Súmula 435 do STJ apresenta presunção relativa, que admite prova em contrário. Contudo, a prova deve ser robusta, isto é, no sentido de que a pessoa jurídica demonstre cabalmente que efetivamente não estava dissolvida no período em análise.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Ailton Neves da Silva acompanhou o Relator pelas conclusões.

*Assinado Digitalmente*

**Jeferson Teodorovicz – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Efigênio de Freitas Júnior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo recorrente (efls. 6421/6435) contra acórdão da DRJ (efls.6378/6390) que julgou procedente em parte impugnação administrativa interposta contra auto de infração lavrado sobre Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), com multa qualificada de 150% mais juros.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido:

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os autos de infração de fls. 02/49, através dos quais foi constituído, pelo regime do Lucro Presumido, o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 3.960.864,39, e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 1.528.322,74.

2. De acordo com os autos de infração e com o Relatório Fiscal (fls. 50/87), o lançamento, que se refere ao ano-calendário 2011, decorreu das seguintes irregularidades:

2.1 – receitas escrituradas e não declaradas relativas a valores recebidos a título de despesas reembolsáveis;

2.2 – receitas da atividade de prestação de serviços em geral escrituradas e não declaradas;

2.3 – rendimentos de ganhos em aplicações financeiras não incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL e

2.4 – valores referentes a variações cambiais não incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3. Qualificou-se a multa (150%), sob o entendimento de que houve dolo na apresentação reiterada de DIPJ com os valores zerados, e efetuou-se Representação Fiscal para Fins Penais.

4. Foram responsabilizados solidariamente os sócios administradores à época dos fatos, em face da apresentação de declarações falsas e ante a dissolução irregular da empresa. São eles: Cesar de Souza Tavares, Izabella Maria de Araújo Andrade Tavares, Cesar de Souza Tavares Filho, Luis Carlos Moreira da Silva, Rafael Nauro Comino e Carmem Bonilla Comino.

5. Aduz a fiscalização que, em pesquisas na Internet, foram encontradas matérias jornalísticas noticiando, no âmbito da “operação Lava Jato”, um suposto envolvimento dos sócios Cezar Tavares de Souza, Luis Carlos Moreira da Silva e Rafael Nauro Comino em esquema criminoso de desvios de recursos públicos e recebimento de vantagens ilícitas em contratos com a PETROBRAS.

6. A pessoa jurídica apresentou impugnação (fls. 4.576/4.591) alegando, em síntese:

6.1 - que os valores recebidos a título de despesas reembolsáveis não constituem receita propriamente dita e, assim, não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

6.2 – que não houve dolo ou simulação a justificar a aplicação da multa qualificada, tendo inclusive sido apresentadas DIPJs retificadoras, e que a declaração zerada não implica sonegação. Diz que a autoridade fiscal deixou-se levar por notícias sobre a “Operação Lava Jato”, no âmbito da qual transita ação judicial não concluída. 7. Requeru, ao final, o cancelamento dos autos de infração, a redução da multa e, alternativamente, caso o julgador entenda necessário, a realização de diligências.

As pessoas físicas arroladas como responsáveis apresentaram impugnação em conjunto (fls. 4.398/4.420), arguindo, preliminarmente, a ilegitimidade passiva dos sócios. A sustentá-la, argumentam:

(i) que a responsabilidade só pode ser imputada à pessoa que, vinculada ao fato gerador, tenha controle da situação;

(ii) que o elemento dolo não foi comprovado e que o autuante valeu-se de informações acerca da suposta participação de alguns dos sócios na “Operação Lava Jato”;

(iii) que não houve dissolução irregular da empresa, cujas atividades são exercidas basicamente de forma virtual, e que o imóvel constante do cadastro é utilizado para encontro com clientes.

9. No mérito, as pessoas físicas formularam idênticas alegações perfilhadas pela contribuinte pessoa jurídica.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou procedente em parte a pretensão impugnatória, nos termos da ementa abaixo reproduzida (efls.6378/6390):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2011 LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. REEMBOLSO DE DESPESAS. Integra a receita bruta da pessoa jurídica, para fins de cálculo do IRPJ, o valor percebido a título de reembolso de despesas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2011 LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. REEMBOLSO DE DESPESAS. Integra a receita bruta da pessoa jurídica, para fins de cálculo da CSLL, o valor percebido a título de reembolso de despesas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011 RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS. NÃO INCLUSÃO, NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL, DE VARIAÇÕES CAMBIAIS E DE RENDIMENTOS COM APLICAÇÕES FINANCEIRAS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada. PEDIDO DE DILIGÊNCIA. REQUISITOS LEGAIS. Considera-se não formulado o pedido de diligência que não atende aos requisitos legais estabelecidos para sua formalização.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2011 MULTA QUALIFICADA. DOLO. Inaplicável a multa qualificada quando não restar demonstrada a ocorrência de dolo. SÓCIO GERENTE. EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO DE LEI E CONTRATO SOCIAL. CRÉDITOS RESULTANTES. RESPONSABILIDADE. O sócio gerente é responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte.

Assim, o acórdão recorrido julgou procedente em parte a impugnação administrativa, nos seguintes termos:

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte as impugnações, para:

I – Manter as exigências do IRPJ e da CSLL decorrentes das Receitas Escrituradas e não Declaradas relativas a Valores Recebidos a Título de Despesas Reembolsáveis (infração III.3, item 105 do Relatório Fiscal, tabela 04 do anexo III ao Relatório Fiscal);

II – Declarar a definitividade das exigências do IRPJ e da CSLL decorrentes das demais infrações;

III – Reduzir a multa de ofício para o percentual de 75% e

IV – Confirmar a imputação de responsabilidade solidária das pessoas físicas Cezar de Souza Tavares, CPF 242.610.177-68, Izabella Maria de Araújo Andrade Tavares, CPF 071.335.947-14, Cezar de Souza Tavares Filho, CPF 071.932.967-10, Luis Carlos Moreira da Silva, CPF 369.767.177-49, Rafael Nauro Comino, CPF 299.650.717-72, e Carmem Bonilla Comino, CPF 109.872.287-65.

Devidamente cientificado (25/05/2017, citação por AR, às efls.6441), o recorrente interpôs recurso voluntário (juntado às efls. 6414, em 26/06/2017, e constante às efls. 6421/6435) repisando e reforçando os fundamentos já expostos em impugnação administrativa e sustentando, em síntese:

“47. Diante de todo o corroborado, não há razões para a subsistência da tributação incidente sobre os valores escriturados como “despesas reembolsáveis”, uma vez que esses valores, sob qualquer ótica que se analise o presente caso, não compõem a receita bruta da Recorrente.

48. Ante o exposto, a Recorrente pugna seja a decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento no Recife/PE reformada, tão somente quanto à incidência do IRPJ e CSLL sobre valores recebidos pela Empresa a título de “despesas reembolsáveis”, mantendose, no mais, o decisum tal como fundamentado.

49. Alternativamente, caso este órgão Julgador necessite esclarecer algum dos fatos/documentos trazidos nesta peça de recurso, que seja o julgamento convertido em diligência, em respeito ao princípio da verdade material.”.

Os responsáveis solidários CEZAR DE SOUZA TAVARES (cientificado em 26/05/2017, por AR, às efls.6403); IZABELLA MARIA DE ARAÚJO ANDRADE DE TAVARES (cientificado em 25/05/2017, por AR, às efls.6409); CEZAR DE SOUZA TAVARES FILHO (cientificado em 26/05/2017, por AR, às efls.6405); LUIS CARLOS MOREIRA DA SILVA (citado em 05/06/2017, às efls. 6407); RAFAEL NAURO COMINO (cientificado em 25/05/2017, por AR, às efls.6401); e CARMEM BONILLA COMINO (cientificado em 25/05/2017, por AR, às efls.6399) devidamente citados em 26/05/2017 interpuseram recurso voluntário (juntado em 26/06/2021, às efls. 6437) às efls. 6464/6484, em que também repisam e reforçam os argumentos já expostos em sede impugnatória.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

## VOTO

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos e deles tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de autos de infração de fls. 02/49, através dos quais foi constituído, pelo regime do Lucro Presumido, o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, decorrente das seguintes irregularidades: (i) receitas escrituradas e não declaradas relativas a valores recebidos a título de despesas reembolsáveis; (ii) receitas da atividade de prestação de serviços em geral escrituradas e não declaradas; (iii) rendimentos de ganhos em aplicações financeiras não incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL e (iv) valores referentes a variações cambiais não incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Insta registrar que, no mérito, a lide se restringe aos valores **Recebidos a Título de Despesas Reembolsáveis** que foram assim discriminados no TVF:

73. Conforme já relatado, no ano-calendário 2011, o sujeito passivo (contratado) auferiu receitas decorrentes da prestação de serviços à Sociedade Nacional de Combustíveis de Angola - SONANGOL (contratante). O contrato celebrado entre as partes em 04/12/2008, com duração inicial de 4 (quatro) anos, tinha como objeto:

"Contratada prestará à Contratante serviços de assessoria visando desenvolver de forma integrada e em estreita colaboração com a Contratante e seus quadros de gestão, técnicos e administrativos, a supervisão, administração e controlo de todas as fases do Projecto de Construção da Refinaria de Lobito." (Cláusula 2ª)

74. Segundo o item 1.12 da Cláusula 1ª, o termo "Projecto" significava "o empreendimento de construção de uma refinaria de petróleo bruto - no Lobito, Angola - que a Contratante está a desenvolver".

75. Os serviços e atividades desempenhadas pelo sujeito passivo, nos termos do item 2 da Cláusula 3ª, foram de natureza exclusivamente consultiva e de aconselhamento, os quais deveriam ser prestados em Angola, no Rio de Janeiro e em Houston nos Estados Unidos da América, podendo ser executados em outros países inclusive (item 2 da Cláusula 5ª e Cláusula 6ª).

76. Desta forma, haja vista que o sujeito passivo deveria prestar serviços em outros países, verifica-se que os gastos com transporte (passagens aéreas e terrestres, táxi, aluguel de carro etc) e acomodação (hospedagem) de seus profissionais se tratavam de despesas necessárias e inerentes às atividades desempenhadas.

77. O sujeito passivo e a contratante, nos termos da Cláusula 9ª ("Despesas Reembolsáveis"), convencionaram que as despesas incorridas com transporte e acomodação de seus profissionais seriam reembolsadas pela contratante, as quais deveriam ser cobradas mensalmente por meio de Notas de Débito e liquidadas pela contratante no prazo de 45 (quarenta e cinco) dias úteis contados a partir do recebimento da fatura.

78. Do mesmo modo, foi convencionado que os custos incorridos ou a incorrer pelo sujeito passivo em relação a serviços prestados por terceiros por ele subcontratados seriam considerados "despesas reembolsáveis". Em relação à subcontratação, o contrato dispõe:

"1.15 'Sub-Contratada' significa qualquer pessoa física ou colectiva designada pela Contratada e aceite pela Contratante para execução de Parte dos Serviços e os legais sucessores de cada uma dessas pessoas." (Cláusula 1ª)

"1. Sempre que se considere necessário ou conveniente, por iniciativa da Contratante ou da Contratada, a Contratada procederá à subcontratação de terceiras entidades para a execução de Parte dos Serviços, sujeita ao prévio consentimento ou autorização da Contratante." (Cláusula 18ª)

79. Verifica-se que o sujeito passivo é o responsável pela designação e subcontratação de terceiros para prestação dos serviços objeto do referido contrato. Em relação às subcontratações autorizadas pela contratante, o sujeito passivo fazia jus ao recebimento dos valores gastos, os quais também foram denominados de "despesas reembolsáveis".

80. Em 28/05/2010, as partes contratantes celebraram novo contrato, com duração inicial de 2 (dois) anos, no qual o sujeito passivo foi contratado para prestar serviços de assessoria técnica em questões relativas à refinação, de natureza exclusivamente consultiva e de aconselhamento. Os termos mencionados anteriormente relativos às denominadas "despesas reembolsáveis" estão previstos neste novo contrato.

81. Conforme Termo de Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 26/08/2015, foi constatado que os valores recebidos a título de "despesas reembolsáveis" durante o ano-calendário 2011 não foram computados na apuração do IRPJ e da CSLL.

(...) 87. Os valores contratados e despendidos pelo sujeito passivo com transporte (passagens aéreas e terrestres, táxi, aluguel de carro etc) e acomodação (hospedagem) de seus profissionais e com subcontratações, recebidos a título de "despesas reembolsáveis", são despesas necessárias e inerentes à prestação de serviços executada e, portanto, de responsabilidade da contratada.

88. O agente econômico, ao estabelecer o preço dos produtos a serem vendidos ou dos serviços a serem prestados, deve considerar diversos fatores, tais como: margem de lucro; custo de investimento; despesas diretos e indiretos

etc. Desta forma, os valores relativos a despesas necessárias e inerentes à atividade econômica compõem os preços dos produtos a serem vendidos ou dos serviços a serem prestados.

A recorrente alega que a prestação de consultoria envolve apenas os instrumentos hábeis a amparar o profissional na análise e no desenvolvimento técnico-intelectual das soluções acerca do assunto que lhe é exposto, **não importando o lugar em que o serviço tenha sido prestado.**

Acresce que a Empresa realiza seus trabalhos de consultoria por meio da *internet*, mantendo um endereço físico no qual se localiza a sua sede. Suas atividades são exercidas basicamente de forma virtual, salvo as reuniões e encontro com clientes.

Defende ainda que a Cláusula 9ª do Contrato de Prestação de Serviços firmado entre a Recorrente e a SONANGOL (**vide doc. 06 da Impugnação**) expressamente prevê que as despesas incorridas com transporte e acomodação de seus profissionais seriam **reembolsadas pela contratante e cobradas mensalmente por meio de Notas de Débito**.

Defende que é essencial à configuração do conceito de receita a existência de um elemento novo que passe a compor, definitivamente, o patrimônio do contribuinte. Tal entendimento é corroborado pela Norma Internacional de Contabilidade NIC-18, que conceitua receita como sendo o ingresso bruto de dinheiro, contas a receber ou outros valores que surgem no curso das atividades normais de uma empresa pela venda de mercadorias, prestação de serviços e pelo uso por terceiros de recursos das empresas geradores de juros, royalties e dividendos.

Portanto, a questão de fundo diz respeito ou não à **qualificação destes rendimentos como reembolsos e se como tais tributáveis ou não**.

Segundo Sérgio André Rocha e Vanessa Cecconello<sup>1</sup>, se, em sentido amplo, um reembolso sempre se refere ao pagamento de uma parte à outra para recompor o patrimônio desta última em relação a gastos incorridos, pode-se separar duas situações:

1. Reembolso feito à parte reembolsada, em razão de pagamentos feitos por esta que *não eram decorrentes de passivos, custos e despesas, próprios da parte reembolsada*, referindo-se, portanto, a passivos da parte pagante do reembolso quitados pela parte reembolsada *por sua conta e ordem*.
2. Reembolso feito à parte reembolsada, em razão de pagamentos feitos por esta que *eram decorrentes de passivos, custos e despesas próprios da parte reembolsada*.

Portanto, não é a mera afirmação de que se trata de reembolso que o caracterizará como mera entrada, devendo o intérprete buscar a natureza do gasto reembolsado, conforme entendimento de Sergio André Rocha<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> Tratamento Tributário dos Reembolsos de Despesas na Apuração do PIS e da COFINS. In BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa; PRZEPORKA, Michell (coords.). **Tributação Federal: Jurisprudência do CARF em debate**. São Paulo, SP: NSM Editora, 2023, p. 561.

<sup>2</sup> ROCHA, Sergio André. Aspectos fiscais do reembolso de despesas e do compartilhamento de custos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 132, set. 2006, São Paulo, p. 97-98.

[...] nas situações em que se estiver reembolsando valores referentes a custos incorridos para a prestação do serviço, tal reembolso terá a natureza de receita tributável, o mesmo ocorrendo sempre que o reembolso versar sobre despesa operacional do prestador de serviços. Esse entendimento se justifica na medida em que se reconhece que o preço de um serviço e, por via de consequência, a receita decorrente da prestação de serviço, é composto do custo de produção mais a margem de lucro. [...] somente não seriam passíveis de tributação reembolsos referentes a despesas incorridas por conta e ordem de terceiros, não diretamente vinculadas à prestação do serviço. Nesses casos, o valor recebido a título de reembolso não representa um acréscimo ao patrimônio do prestador, mas sim sua recomposição.

Não destoa o entendimento de Rodrigo Maito da Silveira e Mateus Tiago Campos<sup>3</sup>:

Conforme apontado anteriormente, não se pode distanciar a discussão sobre a base de cálculo para IRPJ, PIS e Cofins e ISS de conceitos contábeis, já que, por mais que a legislação que trata desses tributos tenha procurado definir as bases quantitativas sobre as quais eles devem incidir, tais definições não são totalmente claras.

Uma primeira definição do conceito de “receita” pode ser identificada no Pronunciamento CPC n. 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro<sup>18</sup> – (“Pronunciamento CPC 00”), cujo § 4.68 indica que as receitas correspondem a “aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio”.

Por sua vez, o § 4.70 do Pronunciamento CPC 00 estabelece que, para fins contábeis, receitas são acréscimos no Patrimônio Líquido decorrentes de alterações em contas de Ativos ou Passivos, não vinculados a contribuições dos acionistas/quotistas das empresas. Complementarmente, neste mesmo pronunciamento são fornecidas as coordenadas para a mensuração e apresentação de ativos e passivos, inclusive suas mudanças, com o consequente reconhecimento de receitas<sup>19</sup>.

Complementarmente, temos o Pronunciamento CPC n. 47 – Receita de Contrato com Cliente<sup>20</sup> – (“Pronunciamento CPC 47”), o qual, em seu apêndice A, define receitas como sendo um “Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.”<sup>21</sup>

Desta forma, sob a ótica contábil, os requisitos para que ingressos sejam reconhecidos como receitas podem ser assim delimitados: (i) sejam resultados financeiros positivos das atividades das empresas, (ii) decorram diretamente do incremento de ativos ou diminuição de passivos; e (iii) sejam agregadas ao patrimônio líquido, representando ganho real da empresa voltado à manutenção de suas atividades no curto e/ou longo prazo.

Qualquer transação realizada pela pessoa jurídica que apresente as características acima elencadas – resultado financeiro positivo, com modificação de ativos ou

<sup>3</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da; CAMPOS, Mateus Tiagor. Tratamento Tributário do Reembolso de Despesas no Bojo da Prestação de Serviços. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. I.], n. 52, p. 321–340, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2244>.

passivos, e agregação ao patrimônio líquido – enseja o reconhecimento de uma receita<sup>22</sup>.

Note que é requisito fundamental que o reflexo do lançamento ocorra em conta de Patrimônio Líquido, demonstrando a continuidade dos seus efeitos.

Em sentido contrário, determinadas transações, mesmo com ingresso financeiro, podem apresentar efeitos estritamente imediatos, limitados apenas às contas de ativo e passivo, com incremento ou redução nessas contas conforme o caso, ou alterações que se neutralizam mutuamente, sem que estejam presentes todas as condições para a caracterização de uma receita nos termos indicados nas normas contábeis. Faltam, neste caso, benefício de longo prazo e agregação ao patrimônio da empresa, a indicar a natureza de uma receita.

**Consequentemente, os ingressos auferidos por uma dada empresa no contexto de uma relação de prestação de serviços apenas podem ser tratados como receitas se, e somente se, efetivamente forem incorporados ao seu patrimônio, como remuneração vinculada a atividades realizadas, indissociável do cumprimento das obrigações pactuado com seus clientes. Caso não estejam presentes tais requisitos, os ingressos não deverão ensejar o reconhecimento de receita, mas apenas serem refletidos em contas de ativo e passivo.**

Não se pode olvidar que a pessoa jurídica incorre em dispêndios na consecução das suas atividades e em vista dos seus objetivos sociais.

O § 4.69 do Pronunciamento CPC 00<sup>23</sup> define o lançamento de despesas como exato espelho das receitas, atribuindo-lhes os mesmos requisitos, porém em sentido negativo: resultado financeiro, com implicações em ativos e passivos, e reconhecido no patrimônio líquido com efeitos no longo prazo.

Vale destacar que os dispêndios incorridos pela pessoa jurídica podem ser classificados como custos, atrelados de forma indissociável à produção de um bem ou serviço, ou ainda, como despesas, as quais, por terem um caráter geral, não correspondem a custos, ainda que igualmente sejam necessárias às atividades da empresa<sup>24</sup>.

Trazendo estas definições à esfera dos contratos de prestação de serviços, **o preço pactuado corresponde à receita esperada pelo prestador na operação, vez que representa a remuneração pela execução dos serviços oferecidos e entregues<sup>25</sup>, naturalmente atrelados aos custos vinculados à obrigação estabelecida.**

**Os dispêndios incorridos pela pessoa jurídica que sejam intrínsecos à execução de serviços correspondem a custos, impactando diretamente a formação do preço negociado entre as partes.**

Da mesma forma, a pessoa jurídica incorre em despesas que não são custos da prestação de serviços, mas são igualmente necessários para o desenvolvimento de suas atividades, ainda que de forma indireta.

**Nesse sentido, não se pode pretender subtrair determinado custo do preço e transferir o seu ônus ao tomador do serviço de forma segregada, pois, na verdade, trata-se de elemento integrante do preço. Isso também vale para despesas próprias do prestador de serviços, que são necessárias para a manutenção das suas atividades.**

De outro modo, se o prestador dos serviços incorrer em dispêndios que não se confundem com custos, tampouco sejam necessários às suas atividades, e cujo ônus tenha sido assumido pelo tomador, não há dúvidas de que o reembolso desses dispêndios não terá natureza de receita para o referido prestador.

A grande questão é saber se, e em que medida, um determinado dispêndio corresponde ou não a um custo ou despesa própria do prestador, indissociável da (sem o qual não se pode realizar a) prestação de serviços.

Quaisquer ingressos que o prestador de serviço experimente no contexto da relação obrigacional original, que não se confundam com o preço dos serviços, poderão apresentar uma de duas naturezas: (a) reembolso de despesas incorridas em nome e exclusivamente em benefício do cliente/tomador; ou (b) preço de outro serviço, objeto de um contrato secundário.

Em regra, a verificação da natureza a ser atribuída a qualquer dos valores pode ser identificada quando compreendida a causa do contrato original. Se o ingresso possuir vinculação direta com as obrigações assumidas no bojo do negócio jurídico, corresponderá à remuneração (receita). Por outro lado, se não diretamente vinculado à causa da pactuação, ainda que lhe seja tangente, ter-se-á um reembolso a uma despesa que não se relaciona ao objeto do contrato. Finalmente, possuindo propósito distinto da negociação original, que possa ser atribuído a uma nova relação jurídica, tratar-se-á de preço de tal contrato secundário.

Como mencionado anteriormente, a prestação de serviços enseja o reconhecimento de ingressos/dispêndios, com alguns destes cumprindo os requisitos para sua classificação como receitas/despesas – aqueles que possuem vinculação estrita com o objeto da prestação pactuada entre as partes, denominadas como “rendimentos”/“custos” –, enquanto outros meramente transitam em suas contas patrimoniais (ativo e passivo), sem quaisquer implicações no resultado e, consequentemente, no patrimônio líquido – configurando meros “reembolsos”/“dispêndios reembolsáveis”.

Isto é dizer que “receitas” e “despesas”<sup>26</sup> correspondem respectivamente a efetivos ingressos e dispêndios da pessoa jurídica, incorridos em seu nome e exclusivo benefício próprio, intrinsecamente vinculados à pactuação original e à prestação realizada, decorrendo daí benefício à empresa, do qual se esperam resultados de longo prazo, com impacto no seu patrimônio líquido.

A característica principal de uma despesa incorrida em benefício próprio e uma despesa incorrida em benefício do cliente é justamente a circunstância de se constatar se, ausente a despesa, o serviço poderia ainda assim ter sido prestado, sem qualquer impacto negativo em termos de conteúdo e qualidade.

Dispêndios reembolsáveis<sup>27</sup> são valores dissociados dos serviços pactuados, pelo que, ainda que liquidados pelo próprio prestador de serviços, serão posteriormente recompostos pelo cliente, sem que seja auferido qualquer tipo de ganho pelo prestador. Justamente por isso, são valores que não transitam por resultado. Como não atendem aos requisitos para sua definição como receitas, devem ser reconhecidos exclusivamente em contas de ativos e passivos, sem produção de efeitos sobre o patrimônio líquido da entidade contratada.

Decorre logicamente dessa definição que tanto o dispêndio reembolsável quanto, em contrapartida, o reembolso não alteram a situação patrimonial da empresa, servindo este último como mera recomposição do *status quo ante*.

(...)

Eventuais dispêndios que venham a ser incorridos pelo prestador de serviços, mas que não se confundam com custos da sua atividade, e cujo beneficiário seja o cliente (tomador dos serviços), não poderão ser aproveitados fiscalmente pelo prestador, no sentido de imputar-lhe a natureza de custo, ou mesmo reputá-los como despesas dedutíveis do seu lucro. Este ponto é particularmente relevante: é necessário verificar a causa original do negócio jurídico pactuado e se os dispêndios incorridos eram fundamentais (configurando custo integrante do preço/receita) ou não (configurando despesa passível de ser reembolsada).

Dispêndios recuperáveis que venham a ser reembolsados serão somente aqueles relativos a gastos assumidos em nome e benefício do cliente, dissociáveis da prestação original e não necessariamente descritos no contrato firmado entre as partes como não integrantes do preço dos serviços. Tais valores, posto que mantidos em contas de ativos e passivos, não produzem qualquer resultado financeiro para o prestador de serviços, motivo pelo qual não ensejam o reconhecimento de receitas ou despesas de qualquer tipo, conforme já anteriormente exposto.

Mesmo que seja possível delimitar e precisar o escopo da contratação firmada pelas partes para a prestação de serviços, segregando do preço eventuais gastos que podem ser incorridos pelo prestador por conta, ordem e benefício do cliente, nota-se que o elemento mais relevante à caracterização de um ingresso como receita ou reembolso se encontra na efetiva dissociabilidade dos dispêndios incorridos em relação aos serviços originalmente pactuados.

Consequentemente, dispêndios incorridos pelo prestador em benefício do cliente, que não sejam intrinsecamente vinculados à prestação dos serviços, deverão ser entendidos como “despesas do cliente” e, sua recomposição, como “reembolsos”.

Não é raro que as autoridades fiscais considerem reembolsos como parcela de preço, exigindo o pagamento de tributos sobre os respectivos valores. Alega-se que o reembolso seria uma forma de subtrair da tributação parte do efetivo preço da prestação de serviços. Suscita-se o art. 123 do Código Tributário Nacional (“CTN”)<sup>29</sup> para reputar a integralidade dos valores recebidos do cliente como receitas tributáveis.

(...)

Despesas com passagens aéreas e estadia podem trazer dúvidas sobre se são efetivamente dissociadas da prestação de serviços, ou se tal atividade pressupõe que o advogado desempenhe suas funções em localidade diversa da cidade em que é domiciliado. Quando tais despesas são pagas diretamente pelos clientes, mitiga-se o risco de as autoridades fiscais reputarem que tais dispêndios são intrínsecos à prestação dos serviços (o que demandaria uma análise das provas e circunstâncias presentes em cada dispêndio).

De outro lado, seria possível sustentar que devem ser considerados como custos da prestação de serviços jurídicos e, portanto, não reembolsáveis, as seguintes rubricas, dado que, salvo situações particulares que apontem em outro sentido,

tais dispêndios ostentariam a natureza de custo do serviço oferecido ao cliente, integrando o preço:

- a) impressão;
- b) telefonia;
- c) cópias de autos processuais;
- d) honorários de despachantes ou paralegais;
- e) gastos com sistemas tecnológicos de *compliance/background check* e similares;
- f) pareceres jurídicos emitidos por acadêmicos ou outros profissionais.

Novamente, se tais dispêndios forem feitos diretamente pelo cliente junto a terceiros, restará afastado o risco de se imputar ao escritório qualquer tributação, o que de outra forma ocorreria na hipótese de este incorrer na despesa e requerer ao cliente o seu reembolso.

Considerando a estrutura dos contratos de prestação de serviços, é possível identificar como reembolsos os ingressos que sejam dissociados (ou dissociáveis) dos serviços pactuados entre as partes. Insista-se, porém, que não se pode prescindir, no caso concreto, da análise das circunstâncias fáticas e das provas documentais à luz do escopo e da causa da prestação de serviços.

Versando tais premissas ao caso concreto, **entendo que não assiste razão à recorrente.**

Embora o contrato indique claramente que as despesas com passagens e hospedagens serão reembolsadas pela tomadora (Senangol), o objeto do contrato (fls. 1051 e seguintes) bem como sua localização indicam **com clareza que tais custos são intrínsecos a prestação de serviços:**

Cláusula 2<sup>a</sup>  
(Objecto do Contrato)

1. O presente contrato tem como objecto regular os termos e as condições mediante as quais a Contratada prestará à Contratante, serviços de assessoria nas questões de refinação, visando desenvolver de forma integrada e em estreita colaboração com a Contratante e seus quadros de gestão, técnicos a execução dos serviços solicitados pela Contratante à Contratada.

**Cláusula 4ª**  
(Local de execução dos serviços)

Os serviços objecto do presente Contrato serão realizados em Angola e Rio de Janeiro, de acordo com os requisitos específicos das acções a desenvolver. Será da responsabilidade da CONTRATADA a mobilização e desmobilização dos seus técnicos de forma segura e oportuna tanto no interior como no exterior de Angola, se necessário.

Não discorda dos fundamentos aqui aduzidos a decisão recorrida:

25. O argumento em nada contrasta com o que se sustenta neste voto. Conforme já aqui explicitado, os reembolsos no caso concreto representam ingresso bruto de valores no curso das atividades normais da autuada, auferidos em face da prestação de serviços para a qual foi contratada, ocasionando, sim, aumento em seu patrimônio líquido.

Por tais razões, **entendo por negar provimento ao recurso voluntário.**

No que tange à atribuição de responsabilidade, importa consignar que a DRJ já afastou a multa qualificada, mantendo a multa padrão de 75%.

Nada obstante, os responsáveis contestam ainda a imputação de responsabilidade veiculada por dissolução irregular, que, por sua vez, também estaria relacionada à aplicação do art. 135, III do CTN, nos seguintes termos:

129. De acordo com os elementos de prova acostados aos autos e mencionados no presente Relatório Fiscal, constatou-se que a sociedade empresária, em relação aos anos-calendário 2011 a 2013, apresentou Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJs), nas quais omitiu informações referentes à apuração do IRPJ e da CSLL, haja vista que os valores informados na Ficha 14A (“Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido”) e na Ficha 18A (“Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”) se encontravam **ZERADOS**.

130. Não é possível admitir que administradores cuidadosos e diligentes não tivessem conhecimento de que durante três anos consecutivos, nos quais foram auferidas receitas em montantes significativos, foram apresentadas obrigações tributárias acessórias com valores zerados, ou seja, que foram omitidas informações relevantes que deveriam ser prestadas, conduta que impediou ou retardou o conhecimento, por parte da RFB, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza e circunstâncias materiais, inviabilizando medidas administrativas passíveis de serem adotadas no interesse da arrecadação e fiscalização do IRPJ e da CSLL.

131. Constata-se, portanto, que os sócios administradores acima discriminados, responsáveis pela administração e uso da firma e pela representação ativa e passiva da sociedade empresária, tinham conhecimento, ou tinham a obrigação de tê-lo, acerca das condutas, reiteradas e intencionais, de apresentar obrigações tributárias acessórias (DIPJs) com informações falsas, uma vez que não correspondiam à realidade dos fatos, condutas tipificadas no art. 71 da Lei nº 4.502/64 como sonegação e, em tese,

que caracterizam crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º, I, e 2º, I, da Lei nº 8.137/90.

132. Cabe acrescentar que os referidos sócios promoveram a dissolução irregular da sociedade empresária, haja vista que não foi localizada no domicílio fiscal constante no CNPJ, conforme Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça, que aduz.

"Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente."

133. Desta forma, com fundamento no inciso III do art. 135 do CTN, deve ser reconhecida a responsabilidade tributária solidária dos referidos sócios administradores da sociedade empresária pelos créditos tributários constituídos no presente procedimento fiscal.

Registro desde logo que, conforme tenho defendido, eixar operações econômicas que manifestem riqueza tributável (receita) à margem da apuração, registro e escrituração contábil que pressupõe a caracterização da omissão de receitas, simplesmente.

Evidentemente que, se a contabilidade do contribuinte fosse mantida em conformidade da legislação contábil e fiscal, não poderia ser autuada, pois não haveria receita omitida, por decorrência lógica.

Assim, a apresentação em branco dos documentos fiscais não pode ser elemento suficiente para imputação de responsabilidade, que pressupõe justamente fraude a lei ou ao contrato social.

Entretanto, no que diz respeito à dissolução irregular, o TVF indica que, conforme Termo de Diligência Fiscal lavrado em 10/12/2015, no endereço constante no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), foi constatado que: a) trata-se de escritório particular de corretagem, locação e sublocação de imóveis e endereços; b) o Sr. Adriano Gomes Brito, inscrito no CPF/MF sob o nº 012.798.617-03, apresentou-se como proprietário e responsável pelo referido escritório; e c) o sujeito passivo não possui sede no local, ou seja, não exerce as suas atividades empresariais e não possui funcionários no referido local.

A recorrente alega que adota modelo de empresa virtual, mas que teria como sede o local indicado.

Nesse ponto, **entendo não assistir razão aos recorrentes.**

Os documentos apresentados indicariam que a empresa jurídica apresentava aquele endereço como sede jurídica para diversos fins. Vejamos:



**HSBC** | **399-9** | **39991.82417 06614.905252 00307.810010 4 6536000056380**

Local de Pagamento

PAGÁVEL PREFERENCIALMENTE EM CANAIS ELETRÔNICOS OU NA REDE BANCÁRIA ATÉ O VENCIMENTO

Nome do Beneficiário / CNPJ / CPF / Endereço TOTALTECH COMERCIO SERVICOS E REPRESENTACOES LTDA - ME R ENGENHEIRO OBED CARDOSO, 000696, CASA COSTAZUL 28890-000 RIO DAS OSTRAS RJ					CPF/CNPJ: 10.635.785/0001-22	Data de Vencimento 30/08/2015
					Agência/Código do Beneficiário 0525-05250030781	
Data do Documento 24/08/2015	Número do Documento 0028082015	Espécie DOC DS	Acerto Não	Data Processamento 24/08/2015	Nossa Número 18 241 066 14 9	
Usa do Banco	Câmbio CSB	Espécie Moeda REAL	Quantidade de Moeda	Valor X	(=) Valor do Documento R\$ 563,80	
Informações de Responsabilidade do Beneficiário MORA DIÁRIA....., R\$ 0,94 MULTA DE 2,00 POR CENTO APÓS DIA 30/08/2015 NF 1119					(-) Desconto/Abatimento	
					(+), Juros/Multa	
					(=) Valor Cobrado	
Nome do Pagador / CPF / CNPJ / Endereço / Cidade / UF / CEP CEZAR TAVARES CONSULTORES LTDA R JOAO ATANASIO MENDONCA, 15 28800-000 RIO BONITO RJ					CPF/CNPJ: 05.769.159/0001-99 RIO DO OURO- 18 241 066 14 9	Código de Barras

Contudo, observe-se o teor da Súmula 435 do STJ:

Súmula 435 -

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

*Data da Publicação - DJ-e 13-5-2010*

Ainda que se trate de presunção relativa que permite prova em contrário, deve-se ponderar que a prova de que não houve dissolução irregular exige esforço muito mais robusto, que poderia ser demonstrado, por exemplo (e exponho tais elementos apenas a título exemplificativo, sem prejuízo de outros que demonstrem de forma cabal a operacionalidade da pessoa jurídica), por documentos contábeis e fiscais que demonstram a atividade da empresa, a

existência de contratos celebrados ou em execução com clientes no período em análise, informações (inclusive disponibilizadas em websites) que demonstrem a atuação da empresa no mercado em que atua, relação de profissionais vinculados (e a modalidade contratual), e assim por diante.

Mesmo que a empresa atue na modalidade virtual ou online, essas seriam provas que a pessoa jurídica facilmente teria à sua disposição se realmente não estivesse dissolvida.

A mera disponibilização de um ou outro endereço identificável em cartas e em alguns boletos, a meu ver, não comprova que não houve dissolução irregular da pessoa jurídica e, portanto, não é capaz de superar o teor da Súmula STJ n. 435.

Portanto, entendo que os recorrentes não conseguiram afastar a presunção de que trata a súmula 435 do STJ especificamente em relação ao período de fiscalização, por insuficiência probatória.

Assim, **mantendo a responsabilidade imputada**.

### **Conclusão**

Ante todo o exposto, nego provimento aos recursos voluntários.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Jeferson Teodorovicz**