



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 16327.002.993/99-61
Recurso n.º : 125.594
Matéria: : IRPJ E OUTROS - Exercício de 1997
Embargante : FAZENDA NACIONAL
Embargada : Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Interessada : CREDIT AGRICOLE INDOSUEZ DTVM S. A..
Sessão de : 19 de março de 2004
Acórdão n.º : 101-94.533

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. Os embargos de declaração devem ser acolhidos para suprir omissão contida no acórdão atacado.

IRPJ – CUSTOS. DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. GLOSA. – O Ato Administrativo de Lançamento requer seja produzida a prova da ocorrência de fato que, inequivocamente, se subsuma à hipótese descrita pela norma jurídica. A fundamentação da glosa de custos ou despesas operacionais realizadas e contabilmente apropriadas pelo sujeito passivo há de ser acompanhada de elemento comprobatório, produzido pela Fiscalização, de que os gastos suportados não são necessários à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PROCEDIMENTO REFLEXO - Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada no lançamento procedido na área do I.R.P.J., intitulado principal, é aplicável ao julgamento daquele, dada a relação de causa e efeito que vincula ambos.

Embargos de declaração acolhidos.

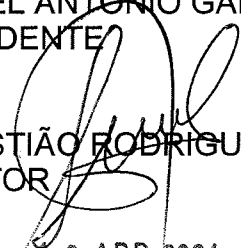
Vistos, relatados e discutidos os presentes embargos de declaração interpostos pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos de declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, a fim de suprir a omissão apontada no Acórdão n.º 101-93.759, de 19.03.2002, para nele fazer constar a fundamentação relativa ao cancelamento da exigência referente às despesas com contribuições compulsórias para entidades de previdência privada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo n.º: 16327.002.993/99-61
Acórdão n.º: 101-94.533



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM : 16 ABR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ e SANDRA MARIA FARONI.



Recurso n.º : 125.594
Recorrente : CREDIT AGRICOLE INDOSUEZ DTVM S. A.

RELATÓRIO

O Procurador Representante da Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 27 do Regimento Interno, aprovado com a Portaria MF nº 55, de 1998, opõe EMBARGOS DE DECLARAÇÃO contra o decidido através do Acórdão nº 101-93.759, de 19 de Março de 2002, por entender que ocorreu omissão a propósito de ponto sobre o qual a Câmara deveria ter se manifestado.

De fato, embora tenha sido feito relato sobre todas as matérias em torno das quais versava o litígio, no voto condutor do Aresto Embargado não constou qualquer referência à matéria relacionada com a glosa de despesas apropriadas a título de contribuições compulsórias para entidade de previdência privada.

Reproduzo, nesta oportunidade, todo o relato feito anteriormete, para conhecimento por parte dos meus pares, até porque alguns Conselheiros não participaram naquela votação.

“CRÉDIT AGRICOLE INDOSUEZ – DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S. A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ do MF sob nº 55.230.916/0001-20, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve integralmente a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 210/216, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A peça básica de fls. nos dá conta de que a matéria objeto de tributação resulta de:

“1 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS”.
Valor apurado conforme Termo de Verificação.

.....
2 – DESPESAS INDEDUTÍVEIS
Valor apurado conforme Termo de Verificação.”

Torna-se necessário, assim, examinarmos o “Termo de Verificação” de fls. 200/207, que, em síntese, assim se refere aos fatos:

“1 - CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS”.



Glosa de despesas de assessoria econômica que teria sido prestada pela empresa HECHT – Consultoria e Sistemas Ltda., no valor de R\$ 65.379,09, por não ter sido comprovada a efetiva prestação dos serviços.

2 - DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Contribuições não compulsórias efetuadas a entidades de previdência privada, não assemelhadas à previdência oficial, tendo como beneficiários funcionários, dirigentes e sócios da instituição, indedutíveis para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, no valor de R\$ 5.700.000,00.”

Exige-se, portanto, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 210) e Contribuição Social sobre o Lucro (fls. 214), referente ao ano-calendário de 1997, exercício de 1998.

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça de fls. 218/236, acompanhada dos documentos de fls. 241/414, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática (fls. 433 a 443), assim assentada:

“Assunto: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

Exercício: 1997.

Ementa: **PRELIMINAR DE NULIDADE.** A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária com base no exame dos livros e documentos de sua escrita, não havendo pois, inversão do ônus da prova quanto à glosa de serviços efetivamente não comprovados.

DESPESAS OPERACIONAIS. SERVIÇOS DE TERCEIROS-ASSESSORIA. A dedutibilidade da despesa está condicionada à comprovação hábil que preencha as características de necessidade, usualidade, normalidade e efetividade.

PREVIDÊNCIA PRIVADA. São indedutíveis as contribuições, não compulsórias, pagas a entidades de previdência privada, não assemelhadas à previdência social oficial.

AUTO REFLEXO. A procedência do lançamento de IRPJ implica na manutenção do lançamento de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, dele decorrente.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Cientificada dessa decisão em 14 de dezembro de 2000 (A. R. de fls. 446), a contribuinte ingressou com recurso voluntário para este Conselho, onde sustenta em resumo:

A) Da ilegal inversão do ônus da prova:

a.1) Após mencionar o entendimento da r. Decisão recorrida, que considerou a prova documental oportunamente produzida pela Recorrente com insuficiente para justificar a dedutibilidade dos valores contabilizados como despesas decorrentes de contrato de consultoria e assessoria econômica-financeira, firmado com a empresa HECHT – Consultoria de Sistemas Ltda., sustenta que a dedutibilidade das referidas despesas condiciona-se, nos termos do art. 242, e §§ do RIR/94, então vigente, tão somente à sua necessidade às transações e operações exigidas pela atividade da empresa e manutenção de sua fonte pagadora.

a.2) Esclarece a Recorrente que – quando intimada – apresentou os seguintes documentos: cópia do contrato, notas fiscais de serviços, cheques, boletos de depósito e notas fiscais de despesas reembolsadas. De igual modo apresentou, na fase impugnatória, cópia autenticada das DIRPJ, relativas aos anos calendário de 1997 e 1998, bem como as guias de recolhimento dos impostos devidos.

a.3) Que a pretensão do Auto de Infração, lançamento mantido pelo Sr. Delegado de Julgamento, de forma ilegal inverte o ônus da prova, eis que a Recorrente lançou mão dos únicos documentos hábeis de que dispunha para produzir prova da efetividade da prestação dos serviços contratados. Assim, a r. decisão recorrida está fundamentada no “argumento exclusivo de que a Fazenda envidou todos os esforços no procedimento antecedente à lavratura do auto e que, sendo o lançamento administrativo que goza de presunção de legitimidade, o ônus da prova caberia tão somente ao contribuinte” (fl. 455).

a.4) Cita a doutrina de PAULO CELSO B. BONILHA, no sentido de que “a presunção da legitimidade do ato de lançamento dispensa a Administração do ônus de provar os fatos de seus interesse e que fundamentam a pretensão do crédito tributário, sob pena de anulamento do ato” e jurisprudência deste Eg. Conselho de Contribuintes a respeito da questão do ônus da prova.

a.5) Que os serviços prestados pela empresa de consultoria acima mencionada refere-se: (1) assessoria econômica, compreendendo realização de pareceres sobre o desenvolvimento da conjuntura econômica-financeira brasileira (...) e (2) elaboração de relatórios descritivos das atividades desenvolvidas. Trata-se, portanto, de contrato usual. Sobremais, embora a sede a HECHT seja em São Paulo, este tipo de assessoria também era prestado em Brasília, local para onde foram deslocados os prestadores de serviços, com o reembolso das despesas pela Recorrente.

a.6) Ainda segundo a Recorrente, a fiscalização não cumpriu com seu dever de verificação detalhada, em obediência ao *princípio inquisitório*, ou seja, não logrou reunir elementos de prova suficientes para comprovar que os serviços de consultoria e assessoria (...) não havia, a despeito dos documentos

apresentados pela Recorrente, sido efetivamente prestado. Em abono à sua tese cita vários Acórdãos deste Eg. Conselho de Contribuintes, dentre os quais aqueles em que a prova da prestação de serviços pode ser produzida mediante comprovação do efetivo pagamento ou da efetiva prestação dos mesmos.

a.7) Por último, neste particular, requer a Recorrente à reforma da Decisão de Primeira Instância Administrativa, na parte que manteve a glosa das despesas de assessoria por suposta insuficiência da comprovação da efetividade da prestação dos serviços contratados, inclusive no que se refere à exigência reflexa de contribuição social sobre o lucro.

B) Despesas indedutíveis a título de contribuição de previdência privada:

b.1) A r. decisão “*a quo*” considerou serem indedutíveis as despesas realizadas pela Recorrente com contribuições efetuadas ao abrigo de “Contrato de Benefícios Plano Coletivo de Previdência Privada da Vera Cruz Vida e Previdência S/A – Contribuição Variável”, entidade aberta de previdência privada. O fundamento adotado pelo Julgador Singular foi no sentido que tais valores pagos a título de previdência privada dos funcionários e dirigentes não se assemelham aos benefícios da Previdência Oficial.

b.2) Após demonstrar a diferença entre os conceitos de Previdência Oficial e Previdência Privada, salienta a Recorrente que cada qual tem a suas características próprias que as diferenciam por completo, tanto relativamente às contribuições efetuadas, quanto à sistemática de resgate e ao propósito de formação do fundo. Sucede, entretanto, que a Recorrente não pode concordar com a glosa das despesas efetuadas ao abrigo do contrato firmado com a VERA CRUZ.

b.3) A Recorrente, após fazer exame detalhado da diversidade de natureza (pública e privada), das entidades promotoras (Previdência Oficial e Privada), conclui que a semelhança encontra-se na finalidade e na natureza dos benefícios.

b.4) Outro tópico abordado pela Recorrente denomina-se “a reversão da interpretação das autoridades administrativas”, principalmente no que concerne ao Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 6, de 12 de março de 1999, que contraria – na opinião da Recorrente – o disposto nos incisos I e IV do art. 8º e no inciso II do art. 9º da Lei n.º 6.435/77, que dispõem competir a SUSEP (Superintendência de Seguros Privados) a regulamentação das atividades abertas e aprovar seus planos de benefícios. Tanto é verdade que o ADN n.º 9, de 1º de abril de 1999, revogou o ADN n.º 6, de 12 de março do mesmo ano.

b.5) Assim, defende-se a Recorrente dizendo que os planos (Previdência Privada) contratados com a VERA CRUZ VIDA E PREVIDÊNCIA S/A, “enquadram-se, de pleno, nas exigências legais relativas à sua dedutibilidade”. Referido entendimento é contrário à r. decisão de 1ª Instância Administrativa, pois esta entende que “os gastos com a previdência privada dos sócios não caracterizam despesas necessárias e usuais da pessoa jurídica, sendo portanto, indedutíveis, como despesa operacional, para fins de determinação do lucro real”.

b.6) Destaca a Recorrente, todavia, que os beneficiários dos planos de previdência privada, além de sócios, cumulativamente também são considerados dirigentes, como aliás reconhece o próprio auto de infração, preenchendo-se, assim, as condições de dedutibilidade a que alude o inciso V do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

b.7) Por derradeiro, salienta a Recorrente que – comparando as Leis nºs 9.249/95 e 9.250/95, relativas à pessoa jurídica e à pessoa física, respectivamente – seria inadmissível a dupla tributação, na medida em que o legislador reconheceu para as pessoas jurídicas que realizam as contribuições para entidades de previdência privada a plena dedutibilidade das mesmas, enquanto para as pessoas físicas que recebem os benefícios das mesmas entidades consagrou o regime tributação plena.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso foi manifestado no prazo legal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Em data de 22 de novembro de 1999, através do "TERMO DE INTIMAÇÃO" de fls. 05, a contribuinte foi intimada a apresentar:

"1. Relativamente às despesas lançadas com a empresa Hercht Consultoria de Sistemas Ltda., conta contábil "Desp. de Servs. Técnicos Especializados", sub conta Serviços de Consultoria Financeira"(conta n.º 8.1.7.63.00.6.520.9):

- a) Cópia do Contrato de Prestação de Serviços, Notas Fiscais e comprovantes dos pagamentos realizados;
- b) Documentação comprobatória da efetiva prestação dos serviços discriminados no contrato;"

Foram anexados aos presentes autos cópias dos documentos de fls. 72 a 199, que compreendem: i) Contrato de Prestação de Serviços e Outras Avenças; ii) Razão Analítico da Conta Serviços de Consultoria Financeira, iii) memórias de lançamentos contábeis; iv) cópias de cheques emitidos para pagamento pelos serviços prestados; v) recibos de depósitos bancários efetuados em favor da empresa prestadora dos serviços; vi) prestação de contas de viagens; vii) Notas Fiscais de Serviços; viii) cópias das Notas Fiscais de gastos com refeições, para reembolso.

Na fase impugnativa a contribuinte sustentou que a dedutibilidade das despesas está condicionada tão somente à sua necessidade, nos termos do disposto no artigo 242 e §§ do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto n.º 1.041, de 1994. Argumentou, ainda, que quando intimada apresentou toda a documentação hábil de que dispunha, com vistas a comprovar as despesas suportadas ao abrigo do contrato firmado com HECHT, e, não obstante haver apresentado farta documentação comprobatória, e a despeito de sua escrituração contábil, cuja correção não comporta qualquer dúvida sobre a efetiva prestação dos serviços, as autoridades lançadoras entenderam serem indedutíveis as despesas incorridas.

Aduz a contribuinte que a não ser mediante exibição de contratos, notas fiscais ou recibos, como poderá provar a efetividade da prestação de serviços que, sobre serem imateriais, são, muitas vezes, "invisíveis", não deixando qualquer vestígio corpóreo. Que a pretensão do Fisco conduz, na verdade, a uma ilegal inversão do ônus da prova, e que logrou produzir a prova da efetividade da prestação dos serviços, mediante a apresentação dos únicos documentos hábeis de que dispunha.

Assevera a contribuinte que os serviços prestados se concretizaram através de contatos pessoais e telefônicos com os representantes da HECHT que lhe informaram sobre as tendências da conjuntura econômica, informações essas necessárias à definição da estratégia de atuação da empresa no mercado, no seu próprio interesse e no de seus clientes. Nesse contexto, torna-se perfeitamente compreensível à realização de viagens a Brasília, centro das decisões mais relevantes em matéria de política econômica.

Sustentou a então impugnante que se não bastasse à impossibilidade material da produção da prova o Fisco entendeu indispensável para a dedução das despesas, andou mal o auto de infração em concluir, sem que houvesse, sequer, meros indícios para tanto, pela irregularidade da prestação dos serviços, notadamente quando se afasta do dever de investigação que lhe é imposto pelos princípios inquisitório e da legalidade da tributação. O dever de investigação, através da obtenção de todos os meios de provas possíveis, é condição de validade do ato administrativo de lançamento, e seu não atendimento envolve, necessariamente, a nulidade absoluta do procedimento.

A autoridade julgadora monocrática, depois de rejeitar a preliminar de nulidade do ato administrativo de lançamento, por entender que este se revestiu de todas as formalidades legais, como também de indeferir o pedido de produção de provas, assim se posicionou:

“Cabe ressaltar que, além do contrato de prestação de serviços, notas fiscais e comprovantes de pagamentos, deveriam ter sido apresentados elementos que, de fato, comprovariam a realização dos serviços, tais como: os pareceres sobre desenvolvimento da conjuntura econômica-financeira brasileira, previsões para planejamento financeiros e de investimento, planos de investimentos, relatórios descritivos das atividades desenvolvidas, como previsto no Contrato de Prestação de serviços e Outras avenças (fls. 72 e 73).

Os documentos apresentados são incapazes de justificar a dedutibilidade dos valores contabilizados como despesas de assessoria.

A requerente acosta o Doc. 08, de fls. 305 a 390 dos autos, na fase impugnatória, constituído de cópias autenticadas das Declarações de IRPJ, dos anos-calendários de 1997 e 1998, guias de recolhimentos de impostos e contribuições, pertencentes à empresa HECHT – Consultoria e Sistemas Ltda., empresa esta que lhe teria prestado os serviços de assessoria.

Cumprir informar que tais documentos não têm a capacidade de abalar os fundamentos da autuação, que por sua vez foi motivada pela não comprovação da efetiva prestação dos serviços. Além de não evidenciarem vinculação com a impugnante, de forma alguma, demonstram dupla tributação pois tratam-se de pessoa jurídica distinta.

Em relação ao acórdão, cuja ementa foi reproduzida pela impugnante (fls. 224), cabe informar que as decisões do 1º Conselho de Contribuintes são proferidas em vista de um determinado processo administrativo, com as

peculiaridades que lhe são características, e de aplicação específica para o processo a que lhe referem, não vinculando futuras decisões.”

A questão da dedutibilidade dos gastos suportados pelas pessoas jurídicas, a título de despesas operacionais, é das mais tormentosas e das que mais mereceu manifestações por parte deste Tribunal Administrativo. E, como registrado na decisão recorrida, cada manifestação tem sempre presente os elementos e as circunstâncias que informam o caso concreto, sem que sejam olvidadas, também, as investigações e as provas produzidas pelas partes interessadas.

Relevantes, no caso, alguns comentários produzidos pelo Insigne e profundo conhecedor da matéria, notadamente quando se trata de tributação pelo Imposto de Renda, NOÉ WINKLER, em sua obra “IMPOSTO DE RENDA”, Ed. Forense, 2ª edição, Rio de Janeiro, 2001, págs. 429 e seguintes:

“A lei tributária ao estabelecer a renda imponible da pessoa jurídica tenciona delinear seu tipo – que denominaríamos de *lucro fiscal* – policiado na sua contextura, de modo que venha a produzir uma figura tributária que contenha um rendimento expressando um resultado positivo, segundo certos conceitos de receita, custo e despesa. Objetiva, com essa disciplina, eliminar distorções negativas que poderiam, por atos de liberalidade, alheios à atividade explorada, reduzir ou anular os réditos das gestão empresarial.

Refere-se a lei a despesas *necessárias ou normais*, definindo-as como *usuais ou normais* no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Há, nessa conceituação, acentuado grau de subjetividade pela ausência, mesmo exemplificativa, das despesas indedutíveis, ou “desnecessárias”, no conceito fiscal, pela própria impossibilidade de fazê-lo.

O Fisco tem impugnado encargos que aparentemente podem não trazer o rótulo de *necessárias* para a fonte produtora, mas que indiscutivelmente se constituem em ônus, embora esporádicos, inerentes ao risco do negócio.

Cada situação contém suas peculiaridades.

É inseguro fazer-se generalizações em torno deste assunto. (...).

.....
Por outro lado não nos parece razoável impugnar-se encargos contratuais, legítimos, vinculados à contratação de profissionais qualificados. Estes exigem, em seus contratos, notadamente técnicos estrangeiros, viagens pagas, de férias, ao país de origem. O fisco tem considerado esse encargo contratual como *liberalidade*, e não o tem admitido como dedução. A nosso ver, são encargos perfeitamente enquadráveis como *remuneração adicional* e, como tal, dedutíveis na pessoa jurídica. (...).

.....
A *liberalidade* entendida pelo Fisco é variável, indiscriminada, pois não há norma legal que limite seu entendimento.

Razoável, e aceitável, é a sugestão do esclarecido tributarista Ricardo Mariz de Oliveira (in- "RT Informa", n.º 241/242, de 1980) quando propõe que o conceito de necessidade deve ser entendido objetivamente, e acrescenta:

"Não se deve entender que o conceito de necessidade envolve a característica de *obrigatoriedade* ou *compulsoriedade*. Neste particular, muita confusão tem surgido, através da inadequada consideração do que seja liberalidade (grifamos).

Por exemplo, no Parecer Normativo CST – 582/71, o fisco considerou indedutíveis viagens de férias de empregados contratados em outras cidades, declarando que são vantagens concedidas por mera liberalidade da empresa, e, por conseguinte, não são dedutíveis.

Tudo isso demonstra que o conceito de necessidade deve ser estabelecido objetivamente. Só um critério objetivo, ao alcance indiscriminado de todos, explica a dedutibilidade das despesas referidas nos exemplos acima e exclui controvérsias de interpretação originadas de subjetivismo, variáveis de indivíduo para indivíduo.

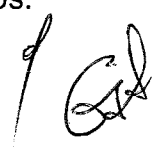
Tendo presente esta premissa, podemos dizer que uma despesa é necessária quando por inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou até mesmo que surja em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha.

Em contraposição, a despesa é não necessária quando for decorrente de ato de liberalidade, não no sentido de espontaneidade mas no sentido jurídico do ato de favor, estranho aos objetivos sociais (grifamos).

Só com critério objetivo é possível conhecer e determinar exatamente, sem perigo de controvérsias pessoais, a natureza de despesas com despesa necessária à empresa.

E tal critério ampara-se perfeitamente no art. 47 da Lei n.º 4.506. Basta reler o art. 47 e constatar que ao mesmo se ajusta a afirmação de que não são necessárias as despesas oriundas de atos de liberalidade, isto é, estranhas aos objetivos sociais."

A tão complexa matéria não causa estranheza a variada e farta jurisprudência inserida em Nota a este artigo, a que nos reportamos."



Nosso ordenamento jurídico alberga mandamento segundo o qual a determinação da base imponible do Imposto de Renda (lucro real) está sujeita a verificações de sua exatidão, podendo, para tanto, a autoridade tributária proceder a exame de livros e documentos utilizados para escrituração pelo próprio sujeito passivo, como também na escrituração de terceiras pessoas, além de informações ou esclarecimentos prestados diretamente pelo contribuinte ou por terceiros. Pode, ainda, valer-se a Fiscalização de qualquer outro elemento de prova em direito admitida.

Por outro lado é certo que uma vez promovida à escrituração contábil segundo as regras jurídicas vigentes, esta faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, cabendo ao Fisco provar a inveracidade desses mesmos fatos (Dec. Lei n.º 1.598/77, art. 9º, §§ 1º e 2º).

Há, ainda, outro aspecto a ser considerado, notadamente no caso de lançamento de ofício, quando a regra jurídica inserta no § 1º do artigo 79 da Lei n.º 5.844, de 1943, reafirmando o princípio de que o ônus da prova cabe à Fiscalização, estabelece que uma vez prestados esclarecimentos por parte do contribuinte, estes só poderão ser impugnados com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Assim, não é por outra razão que este Conselho firmou sedimentado entendimento no sentido de que primeiramente cabe à Fiscalização promover trabalho de investigação para, posteriormente, havendo razoáveis dúvidas ou indícios de que o negócio não tenha sido realizado, intimar a pessoa jurídica a comprovar não só a necessidade, como também a efetividade dos gastos suportados.

A propósito do assunto, cumpre trazer à colação, dentre outras, as ementas que estão transcritas na seqüência:

Acórdão n.º 101-82.732, de 1992:

“DESPESAS DESNECESSÁRIAS – O lançamento da glosa e valores, porque relacionadas com os sócios, amparadas em notas fiscais emitidas contra a empresa, com endereço dos estabelecimentos da mesma, só se justifica quando embasada em elementos concretos do desvio.”

Acórdão n.º 107-05.597, de 1999:

“O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (CTN art. 3º e 142), compete à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em

que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto por definição (CTN art. 3º), não pode ser usado como sanção.”

Acórdão n.º 101-84.789, de 1993:

“DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA (CONSULTORIA) – São hábeis a comprovar despesas operacionais não apenas notas fiscais, como também as faturas, duplicatas e recibos que indiquem as operações realizadas e respectivos valores, de modo a se poder aferir a necessidade e a normalidade dos dispêndios.”

Acórdão n.º 105-4.992, de 1990:

“FUNDAMENTO DA GLOSA – O fundamento da glosa de despesas operacionais que o contribuinte comprovou terem sido realizadas e contabilizadas há de ser, sob pena de insubsistente o auto de infração, a prova de que tais despesas não são necessárias à manutenção da fonte pagadora, a ser produzida nos autos, pela fiscalização.”

Acórdão n.º 105-4.624, de 1990:

“PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Se a fiscalização não comprovar, de modo incontestado, a não execução do serviço, as notas fiscais de serviços, os recibos de pagamentos e as declarações atestando a execução dos mesmos, fazem prova a favor da acusada.”

Elucidativa é a síntese contida na ementa do Acórdão n.º CSRF/01-900, de 1989:

“NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO – NOTAS FISCAIS SIMPLIFICADAS – O art. 47 da Lei n.º 4.506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que se comumente se denomina de *cláusula geral*. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto.”

Com razão, pois, a recorrente quando sustenta:



“44. E, com efeito, uma análise cuidadosa da jurisprudência administrativa que exige a prova de prestação efetiva dos serviços, revela que em todos os casos existiam indícios de práticas simulatórias, freqüentes na emissão das chamadas “*natas frias*. Em todos eles a prestação efetiva dos serviços era inverossímil, fosse por falta de conexão entre os objetos sociais das duas empresas, ou porque o quadro do pessoal da prestadora dos serviços em causa não era habilitado ou suficiente para realização dos serviços em causa, ou, ainda, a prestadora de serviços era empresa irregular, como o CGC suspenso. Então, sim, havendo fortes indícios de inverossimilhança de prestação de serviços, isto é, de simulação na emissão das notas fiscais e dos recibos, poder-se-ia admitir uma inversão do ônus de prova contra o contribuinte.

45. Bem está de ver que a jurisprudência invocada pelo auto de infração não se aplica ao caso da RECORRENTE que, além de lograr comprovar a efetiva prestação dos serviços pelos únicos meios documentais hábeis, não apresenta qualquer irregularidade que pudesse ter levado a concluir pela inverossimilhança das despesas efetuadas a esse título, como o fez o auto de infração, pelo que, quanto a esse ponto, confia a RECORRENTE que a decisão de 1ª instância administrativa – que manteve a glosa das despesas de assessoramento por suposta insuficiência da comprovação da efetividade da prestação dos serviços contratados, ha de ser, integralmente, reformada por este E. Conselho de Contribuintes, anulando-se, via de consequência, o auto de infração lavrado, inclusive no que se refere à exigência reflexa da contribuição social sobre o lucro.”

Releva consignar que, no caso sob exame, a Fiscalização pinçou as parcelas apropriadas à conta de “Serviços de Consultoria Financeira”, quando é certo que pelas cópias do livro Razão acostadas às fls. 74/84 dos presentes autos, inúmeros outros valores foram registrados durante o mesmo período, por serviços de mesma natureza prestados à recorrente por outras empresas.

A despeito dessa gama de assentamentos contábeis efetuados durante o ano de 1997, a Fiscalização sequer se dignou de esclarecer, informar ou mesmo justificar a eleição dos gastos suportados e relacionados com a empresa Hecht Consultoria e Sistemas Ltda., para serem glosados.

Por entender que as contribuições efetuadas pela recorrente em favor de alguns de seus funcionários e dirigentes, a título de plano de previdência privada, não satisfazem às condições estabelecidas através do inciso V do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995, a Fiscalização promoveu a glosa do montante de R\$ 5.700.000,00, apropriado como despesas operacionais no ano de 1997.

Do “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” de fls. 200/207, constam as razões pelas quais os valores apropriados a título de contribuições compulsórias efetuadas à entidade de previdência privada foram glosadas:

- i) os valores pagos a título de plano de previdência privada dos funcionários e direigentes da pessoa jurídica não se assemelham aos benefícios da previdência oficial, como exigido pelo artigo 13, V, da Lei nº 9.249, de 1995;
- ii) no tocante à formação do fundo, na previdência oficial as cintribuições guardam proporção com o salário percebido, e no presente caso não;
- iii) na previdência oficial o objeto é garantir o resgate após aposentadoria, de forma mensal, completando a renda dos beneficiários, enquanto que aqui é permitido o resgate a qualquer momento;
- iv) ainda que o contrato se revestisse de características que o tornasse semelhante à previdência oficial, as contribuições em favor dos sócios da empresa são indedutíveis, por desnecessárias.

Ainda na fase impugnativa a contribuinte sustentou:

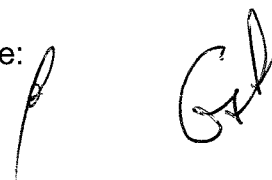
- a) a expressão “assemelhados”, utilizada no texto legal, rfere-se aos benefícios, e não às contribuições, nas suas diversas modalidades;
- b) o que está em causa é, pois, a formulação de um juízo comparativo entre os benefícios contratuais e aqueles da previdência social, de modo a verificar se entre ambos existe uma relação lógica de semelhança;
- c) importa, pois, verificar se existe um núcleo comum prepondereante entre os benefícios contratuais em causa e aqueles ofertados pela previdência social, de modo a poder concluir pela existência, ou não, de uma relação de semelhança.

A autoridade julgadora singular, após transcrever parte substancial da contido no “TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL” oferta extenso destaque tanto dos documentos trazidos com a peça impugnativa, quanto das regras jurídicas que disciplinam a questão aqui enfocada, concluindo tratar-se de pagamentos feitos por:

“.. liberalidade da empresa, uma vez que nem a lei nem o contrato de trabalho a obrigariam a efluá-los. Não traduzem, pois, despesas necessárias à empresa.”

Como fácil é concluir, a decisão recorrida, se não expressamente, pelo menos implicitamente abandonou a tese da inexistência de semelhança entre as contribuições para a previdência privada e os benefícios da previdência oficial, centrando seus fundamentos na questão relacionada com a necessidade dos gastos.

Entendo caber razão à recorrente quando afirma textualmente que:



“... importa, pois, é verificar se existe um núcleo comum preponderante entre os benefícios contratuais em causa e os benefícios da previdência social, de modo a poder concluir pela existência, ou não, de uma relação de semelhança.”

O que a norma jurídica proclama é a dedutibilidade do valor das contribuições não compulsórias, cujo objeto seja “*custear planos de benefícios complementares assemelhados aos da previdência social*” o que conduz à conclusão de que, efetivamente, a busca da relação de semelhança deve ter por balisamente, por foco, tanto a natureza quanto a finalidade última dos benefícios sociais.

Quando o valor suportado pela pessoa jurídica transitar por conta de resultado e não for apropriado como custo, por cento que será classificado como despesa, e para ser considerada operacional terá que satisfazer a condição de necessidade, ou seja, deverá o gasto ser considerado necessário à atividade mantida pela empresa, notadamente para a manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

No caso das contribuições compulsórias destinadas a custear planos de benefícios complementares, que sejam assemelhados aos mantidos pela previdência social, a lei contempla a hipótese de serem instituídas não só em favor dos empregados, como também dos dirigentes da pessoa jurídica.

É evidente que a contribuição compulsória promovida pela empresa há que contemplar não só os empregados, como também as pessoas que ocupam cargos de direção, sejam elas participantes ou não na formação do capital social. Se a lei não estabeleça qualquer restrição, nem faz distinção entre dirigente empregado ou sócio, não cabe ao intérprete introduzir condição não prevista no texto legal.

Com razão a recorrente quando sustenta:

“89. Por outras palavras: - o que a lei não pretende é a dedutibilidade de um benefício a sócio que não é nem empregado nem dirigente; mas a letra da lei é clara em não restringir o direito do empregado ou dirigente ainda que seja sócio.”

Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro, tratando-se de exigência reflexa, há que ser aplicada a mesma conclusão da exigência do IRPJ, por uma relação de causa e efeito existente entre os dois lançamentos.

Por todo o exposto, Voto no sentido que sejam acolhidos os embargos opostos pelo Procurador Representante da Fazenda Nacional, para re-ratificar o Acórdão nº 101-93.759,

Processo n.º: 16327.002.993/99-61
Acórdão n.º: 101-94.533

de 19 de Março de 2002, para ao final dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo Sujeito Passivo, declarando improcedentes as exigências do IRPJ e da Contribuição Social objeto dos presentes autos.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2004.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR