



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720493/2011-16
ACÓRDÃO	1003-004.439 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGK CORRETORA DE CÂMBIO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

IRPJ. GLOSA DE DESPESAS. NECESSIDADE NÃO COMPROVADA.

Deve ser mantida a glosa de despesas de assessoria feita por empresa sob controle comum dos sócios da contratante quando não se verifica a materialidade dos serviços prestados, mormente pelo fato de a empresa contratada não possuir empregados e que, contratualmente, realizaria os serviços na sede da própria contratante, que a seu turno possuía quadro próprio de empregados aptos a sua execução.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

CSLL. GLOSA DE DESPESAS. NECESSIDADE NÃO COMPROVADA. PREVISÃO LEGAL.

A partir de 1º de janeiro de 1996, devem ser adicionadas ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, as despesas incorridas pela pessoa jurídica que não possuam os atributos de necessidade, normalidade e usualidade, em virtude da previsão legal contida no art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic e Helder Jorge dos Santos Pereira Junior que votaram por dar provimento ao recurso. A conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic solicitou a apresentação de declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº 16-84.928, de 29 de novembro de 2018, proferido pela 16ª Turma da DRJ/São Paulo, que julgou improcedente a impugnação apresentada em face do lançamento de IRPJ e CSLL, conforme sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE.

São dedutíveis apenas as despesas incorridas que sejam necessárias para que a contribuinte exerça suas atividades ou aufera receita. Quando a despesa é indedutível, ela deve ser adicionada ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS. O artigo 299 do RIR/99 é aplicado também à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nos termos dos artigos 28 da Lei nº9.430/96, 57 da Lei nº8.981/96 e 13 da Lei nº9.249/95. Logo, as despesas indedutíveis para a apuração do lucro real também o são para o cômputo da base de cálculo da CSLL.

Por bem sintetizar a discussão dos autos, transcrevo os principais excertos do relatório da decisão recorrida, *verbis*:

[...]

A Autoridade Fiscal informa, inicialmente, que a contribuinte exerce a atividade de intermediação em operações de câmbio e que ela computou, na apuração do lucro real, despesas operacionais decorrentes de pagamentos à empresa Dolphininvest Prestação de Serviços e Assessoria em Comércio Exterior Ltda. pelos serviços prestados de “Assessoria na área de Comércio Exterior para intermediação de negócios, ref. a fechamento de câmbio”, conforme tabela abaixo:

[...]

No início dos trabalhos fiscais, a contribuinte foi intimada a esclarecer os mencionados serviços e apresentou, em resposta, contrato de prestação de

serviços, cópias das notas fiscais emitidas, recibos e comprovantes bancários dos respectivos pagamentos e relações de clientes apresentados pela contratada.

Diante de tais elementos, o Auditor-Fiscal prossegue:

Em 08/12/1998 a AGK Corretora de Câmbio S/A, por seus Diretores Eugênio Brasilino Amaral, Vicente Paulo Gragnano e João Paulo Ellis Karman, outorgou procuração conferindo plenos poderes aos sócios da Dolphininvest. Em decorrência, passaram a administrar e gerir os negócios da sociedade corretora.

Em 18/02/2002, conforme referendado pela 7a. Alteração Contratual e Consolidação da AGK Corretora de Câmbio Ltda. os sócios da Dolphininvest adquiriram o controle do capital da AGK.

Já na condição de sócios e diretores, competia aos mesmos envidar seus esforços para a consecução dos objetivos sociais da AGK, ou seja, intermediação em operações de câmbio e a prática de operações de mercado de câmbio e a prática de mercado de câmbio de taxas flutuantes. Até então, os serviços prestados pela Dolphininvest à AGK consistiam na apresentação de clientes para a Corretora. De outra parte, se a Dolphininvest não contava com nenhum funcionário ou operador para a execução ou prestação dos serviços, quem efetivamente os prestava ou executava eram efetivamente seus próprios sócios. Ora, na medida em que os sócios da Dolphininvest adquiriram o pleno controle da AGK, os serviços por eles prestados, enquanto eram apenas sócios da Dolphininvest, passaram a ser prescindíveis.

Não obstante, na condição de sócios e diretores da AGK e por intermédio da Dolphininvest, continuaram a apresentar para a AGK as carteiras de clientes que anteriormente administravam. E, também, as respectivas Notas Fiscais.

Reafirme-se, se o próprio estatuto social da Corretora previamente estabelece as atribuições dos sócios diretores, todos obrigados e habilitados para bem as desempenharem, evidencia-se como desnecessária a contratação dos serviços de assessoria da Dolphininvest, executados pelos próprios sócios e relacionados à própria atividade-fim da contratante.

Relativamente à fiscalizada AGK, a Dolphininvest não agregou nenhum benefício ou valor que não fosse o de economia fiscal.

Tais despesas, segundo informa a Autoridade Fiscal:

(...) consistem em operações ou transações relacionadas à intermediação de negócios típicos da atividade da corretora. Para atingir seus objetivos sociais, não é vedado que esta se sirva outros intermediários, até porque não há como desconsiderar o consagrado princípio da liberdade contratual. Não obstante, até o limite de que o mesmo não fira norma pública ou o interesse social e nem resulte em prejuízo ou dano ao Erário. Conforme

relatado, os serviços prestados pela Dolphininvest eram prestados pelos próprios diretores desta. Nessa qualidade, e também na qualidade de sócios diretores da AGK, entendemos prescindíveis, não necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora

Assevera que tal procedimento resultou em economia tributária, visto que a contratante, contribuinte atuada, deduz a despesa na apuração do lucro real ao passo que a empresa contratada apura a base de cálculo do IRPJ com base no lucro presumido.

Defende, assim, que o planejamento tributário em questão deva ser combatido a fim de que sejam recuperados os tributos subtraídos. Consequentemente, não foi reconhecida a dedutibilidade das despesas em apreço, as quais foram glosadas e objeto das autuações em exame.

[...]

Cientificada pessoalmente da autuação em 11/05/2011 (fls. 298), a contribuinte ofereceu sua impugnação em 10/06/2011, a qual foi juntada a fls. 321/347.

DOS FATOS

Explica, inicialmente, que é corretora de câmbio, inscrita no Bacen sob o número 574460001, atuando no mercado cambial por meio da busca das melhores taxas e condições para seus clientes, aproximando as partes interessadas para que os negócios sejam concretizados.

Conforme determina a Resolução CMN 1.770, de 1990, as corretoras de câmbio devem ter objeto social exclusivo “*de intermediação em operações de câmbio e a prática de operações no mercado de câmbio de taxas flutuantes*”, devendo sua constituição e funcionamento ser previamente aprovados pelo Bacen.

Além disso, destaca que a interveniência de corretoras de câmbio é facultativa, segundo a Medida Provisória nº 542/94, que revogou a Lei nº 5.601/1970, em qualquer tipo de operação cambial, independentemente do valor do contrato.

DO DIREITO

Depois de descrever excerto do TVCF, sustenta que a Fiscalização considera indedutível despesas de intermediação quando (a) o serviço seja prestado por empresa que tenha sócios em comum com a pessoa jurídica tomadora do serviço e (b) empresa prestadora do serviço seja tributada pelo regime do lucro presumido e a tomadora, do lucro real.

Ademais, segundo a impugnante, a Autoridade Fiscal, quando sustentou que não é vedado à empresa se utilizar de outros intermediários desde que não se infrinja norma pública ou o interesse social, deixou de informar qual seria a norma pública desrespeitada no caso.

Contesta, assim, o entendimento fiscal com base nos seguintes motivos:

a) Duas empresas podem ter composição societária semelhante e optarem por regimes de apuração do IRPJ e CSLL diferentes;

b) A prestação de serviços entre as duas empresas é permitida e ainda que fossem consideradas pessoas ligadas conforme art. 465 do RIR/991, deveriam respeitar o preço de mercado da prestação de serviço (Art. 464 RIR/99), o que foi observado conforme será demonstrado;

c) Uma vez que as empresas podem ter regimes de tributação diferentes e que podem prestar serviço uma a outra, a dedutibilidade depende exclusivamente dos quesitos exigidos pelo regulamento do IR, isto é, devem ser necessárias e usuais à atividade da empresa.

Lembra que, no passado, o artigo 36 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelecia restrição para que as mesmas pessoas fossem sócias de uma empresa tributada pelo lucro real e de outra, pelo lucro presumido:

Art. 36. Estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de 12.000.000 de UFIR, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses; (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

(...)

XII - cujo titular, sócio ou acionista participe com mais de cinco por cento do capital de uma ou mais sociedades, quando a soma das receitas totais dessas empresas ultrapassar o limite previsto no inciso I deste artigo; (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

(...)

Todavia, a condicionante prevista no inciso XII supra transcrito foi revogada pela Lei nº 9.718, de 1998, não havendo mais lei vigente que disponha no mesmo sentido da norma revogada.

Por conseguinte, a relação entre duas empresas ligadas é permitida, devendo-se observar o disposto no artigo 464 do RIR/99 (1)¹, que trata do princípio do *arm's*

¹ 1 Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

length, o qual estabelece que, na relação comercial entre empresas ligadas, os preços praticados devem ser aqueles usualmente acordados entre empresas que não estejam sob o mesmo controle.

Na sequência, a impugnante passa a discutir a dedutibilidade das despesas em comento. Lembra, inicialmente, que paga comissões em situação semelhante a outras empresas, as quais foram consideradas dedutíveis pelo Auditor-Fiscal, conforme atestam documentos juntados aos autos que foram apresentados a ele durante a ação fiscal.

Destaca que a Dolphininvest foi constituída bem antes da aquisição da AGK pelos atuais sócios e que já apurava a base de cálculo do IRPJ pelo regime do lucro presumido, salientando que o contrato de prestação de serviços foi celebrado praticamente desde a data de aquisição da AGK e que “a Dolphininvest tem atividade própria e explora muitos outros serviços além dos referentes à intermediação entre para a AGK”.

Explica:

No mercado de operações de câmbio, existem várias empresas que são titulares de Carteiras Próprias de Clientes como a empresa Dolphininvest, os quais, por questões de ordem financeira e estratégica. Buscando melhores ganhos financeiros, essas empresas, levam consigo a respectiva carteira de clientes que detém para contratação de serviços com outras corretoras.

A empresa Dolphininvest age com absoluta autonomia por conhecer o mercado sendo fonte geradora de negócios para a empresa AGK, sendo que, além, dos serviços de captação de clientes para a empresa AGK, realiza negócios com outras empresas.

Junta, a título de exemplo, três contratos celebrados entre a Dolphininvest e as empresas Cummings Brasil Ltda., Logicacmg Sul América Ltda. e Anixter do Brasil Ltda.

Assevera que os serviços foram efetivamente prestados, conforme comprovam os documentos apresentados à Fiscalização, o que impõe o reconhecimento da dedutibilidade das despesas correspondentes, consoante o acórdão 12-1919 proferido pela DRJ Rio de Janeiro em 24/09/2002:

[...]

E conclui:

§ 1º O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).

§ 2º A hipótese prevista no inciso II não se aplica quando a pessoa física transferir a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante na respectiva declaração de bens (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, § 1º).

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 2º).

Comprova-se desta forma, que as despesas de contratação dos serviços da Dolphinvest são usuais/normais e necessárias à atividade da empresa AGK e à manutenção da fonte produtora, não restando dúvida de que as despesas incorridas para a captação de clientes são necessárias à atividade da empresa tendo em vista que, ao fim de tudo, implicam no aumento das receitas da mesma.

[...]

Apresenta tabelas com o objetivo de ilustrar a relação entre a receita gerada e a despesa incorrida com o serviço prestado pela Dolphinvest:

[...]

Transcreve os §§ 1º e 2º artigo 47 da Lei nº 4.506, de 19642, e os itens 4 e 5 do Parecer Normativo nº 32, de 19813, para enfatizar que as despesas vinculadas a fontes produtoras de rendimentos são necessárias e essenciais.

Quanto à normalidade da despesa, sustenta que ela decorre da razoabilidade dos valores desembolsados, em atendimento às regras de mercado existentes no lugar e na época.

Traz, ainda, à colação a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira e de Hugo de Brito Machado sobre a dedutibilidade de despesa bem como reproduz o artigo 299 do RIR/994.

Oferece lista exemplificativa das empresas que contratou para captar clientes e junta contratos:

OUTRAS EMPRESAS CAPTADORAS DE CLIENTES	CNPJ
AFES – NEGOCIOS E PART. S/C. LTDA.	03.088.415/0001-57
QBC 23 LTDA	61.585.113/0001-90
CRA INTERMEDIÇÃO NEGÓCIOS S/C. LTDA	03.109.552/0001-20
EBA FRIWAY PREST. SERV. S/C. LTDA	56.814.031/0001-30
LIANDRO CONSULT. ASSE. COM EXTERIOR LTDA	04.532.502/0001-14
ORION SERV. ASSES COM EXTEERIOR LTDA	05.396.738/0001-33
IGOR INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS LTDA	03.109.563/0001-00
SCI	01.125.231/0001-94
P & M CONSULTORIA, ASSES. COM EXTERIOR	07.065.061/0001-86
DANTAS & NS SERV. ASSES EMPRESARIAL	01.376.285/0001-22
MALOSSI	07.814.401/0001-24

Salienta, por fim, que as despesas em questão foram comprovadas e estão devidamente registradas na sua contabilidade.

• **Da Dedutibilidade para Fins de Apuração da CSLL**

Neste ponto, argumenta que as regras de dedutibilidade da despesa para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ não se aplicam à CSLL, conforme acórdãos

12-359745 e 11-329116, proferidos pelas DRJ Rio de Janeiro e Recife, respectivamente.

Requer, assim, que seja reconhecida a nulidade da autuação, ante a comprovação da dedutibilidade das despesas.

• **Do Princípio da Entidade**

Discorre sobre o princípio da entidade e a autonomia patrimonial dele decorrente. Logo, não obstante a AGK e a Dolphinvest pertençam aos mesmos sócios, elas são entidades independentes, até por cumprimento de normas do Banco Central, as quais determinam o objeto social exclusivo da AGK.

Salienta, também, que a AGK tem estrutura própria formada por 45 empregados registrados voltados para os trabalhos de intermediação de operações de câmbio.

Desta forma, os patrimônios das duas empresas não se confundem, nem se confundem com os patrimônios dos sócios. As personalidades jurídicas também são diversas, sendo plenamente legítima a opção da Dolphinvest pela tributação segundo o regime do lucro presumido, consoante previsto na Lei nº 9.430, de 1997.

Encerra, informando que anexou declarações de clientes que confirmam a prestação de serviços de captação realizada pela Dolphinvest.

Ante o exposto, requer que seja recebida e acolhida a impugnação interposta para fins de decretação de nulidade da autuação em vista da comprovação da essencialidade, necessidade e usualidade, ou seja, da dedutibilidade das despesas incorridas bem como da falta de previsão legal de glosa de despesas computadas na apuração da CSLL.

[...]

A turma julgadora rejeitou a impugnação nos termos do voto condutor, dos quais se extraem os seguintes excertos:

[...]

Examinando-se os elementos juntados aos autos e levando em consideração que a Dolphinvest não possui empregados, não vislumbro que a Dolphinvest realize os serviços de captação de clientes a que se refere a impugnante. Tudo indica que os potenciais clientes entram nas instalações da AGK, provavelmente motivadas pelo prestígio que a mencionada corretora de câmbio tem no mercado e, uma vez lá, deparam-se com os empregados da AGK ou com as pessoas que representam as empresas que prestam serviços à ela.

Seja contratando diretamente os serviços de corretagem de câmbio, relacionados ao objeto social exclusivo da AGK, seja contratando os serviços prestados pelas empresas contratadas e depois os de corretagem, os clientes já estão captados, pois já estão dentro das instalações da AGK.

No que tange à Dolphininvest, os serviços prestados por ela seriam efetivamente executados pelos seus sócios, uma vez que ela não possui empregados. Tendo em vista que os clientes já estão captados no momento em que ingressaram nas instalações da AGK, os serviços prestados pela Dolphininvest à AGK só podem ser o de assessoria, como expressamente indicam as notas fiscais emitidas.

Ora, os sócios da AGK são as pessoas físicas que a representam e que determinam as suas ações. Neste sentido, o conhecimento que possuem sobre o mercado cambiário já está incorporado na própria sociedade. Consequentemente, não se vê razão para que a AGK contrate um serviço de assessoria que é executado por seus próprios sócios, mesmo que por intermédio de pessoa jurídica. Contratar a Dolphininvest, neste contexto, significa um vazio, uma vez que o conhecimento que esta empresa tem a oferecer ao mercado, a AGK já possui.

Por isso, pode até ser que existam outras empresas interessadas no conhecimento dos sócios da Dolphininvest, afinal a AGK não é a única cliente dela. No entanto, isto não significa que a assessoria que a AGK contrata da Dolphininvest lhe seja necessária.

As declarações prestadas por clientes da AGK, a fls. 376 e seguintes, informando que contrataram serviços de intermediação de câmbio da AGK Corretora, por indicação/captação da Dolphininvest em nada alteram esta conclusão. Considerando que a Dolphininvest presta serviços por intermédio de seus sócios, pessoas naturais, nas instalações da AGK, cujos sócios são estas mesmas pessoas, não se vislumbra a possibilidade de que a Dolphininvest preste algum serviço de captação de clientes ou de assessoria que tenham alguma relevância para a AGK.

Nota-se que a impugnante trouxe aos autos contratos firmados entre a Dolphininvest e as empresas Cummins Brasil Ltda., Logicacmg Sul América Ltda., Anixter do Brasil Ltda. e Rolls-Royce Brasil Ltda, pactuados, respectivamente em 03/07/2009, 13/10/2003, 03/11/2009 e 03/05/2006 (fls. 442/471). Destas empresas, apenas a Cummins e a Logicacmg aparecem na listas de clientes captados (fls. 637/713).

Relativamente à Cummins, percebe-se que ela aparece nas referidas listagens nos meses de 03/2008 a 12/2009, ou seja, quando a Dolphininvest celebrou o contrato com a Cummins em 03/07/2009, esta já era cliente da AGK. Logo, mais parece que foi a AGK que apresentou a cliente à Dolphininvest, não o contrário.

A Logicacmg, por sua vez, foi citada nas listas de clientes da AGK no período de 01/2006 a 09/2007, o que enseja indagações importantes:

- a) Quando ocorre a captação de um cliente? No momento em que ele é apresentado ou em cada uma das vezes em que ele contrata operações de corretagem?
- b) Se uma empresa é apresentada à AGK e esta realiza um bom serviço que torna o cliente fiel, a quem caberia atribuir o retorno deste consumidor? À captadora ou à AGK?

Uma reflexão sobre tais perguntas leva à conclusão de que o cliente é cativado em função do comportamento da AGK. Afinal, se o serviço for mal prestado, é pouco provável que a captadora consiga convencer o cliente a retornar.

Assim, não obstante o primeiro contato entre o potencial consumidor e a AGK possa ser atribuído à captadora, as próximas relações comerciais realizadas decorrem da satisfação do cliente com o serviço prestado pela AGK, não pela indicação da captadora.

Diante disso e considerando que o contrato entre a Dolphininvest e a Logicacmg foi assinado em 2003, não é verossímil que, no período de 2006 e 2007, ainda existisse o suposto serviço de captação de cliente.

Considerando, assim, que as despesas incorridas são desnecessárias para que a AGK exerça a sua atividade ou aufera as suas receitas, não é possível se aceitar a dedutibilidade delas em razão do disposto nos artigos 299 e 300 do Decreto nº 3.000, de 1999:

[...]

Por via de conseqüência, independentemente do regime tributário das empresas envolvidas (AGK e Dolphininvest), as despesas em questão não poderiam compor o lucro real apurado pela contribuinte autuada (AGK), conforme preceitua o artigo 249, I, do RIR/99:

[...]

Correto, portanto, o procedimento fiscal que considerou que as despesas em questão são indedutíveis, devendo ser glosadas para fins de apuração correta da base de cálculo do IRPJ.

Considerar tais despesas indedutíveis na apuração do lucro real é conduta ilícita que contraria normas cogentes, especialmente o artigo 299 do RIR/99, expressamente mencionado pela Fiscalização. Por não ter sido lavrada a multa qualificada de 150%, percebe-se o Auditor-Fiscal não apontou qualquer conduta fraudulenta da contribuinte que pudesse resultar na desconsideração dos negócios jurídicos ou da personalidade jurídica das empresas/entidades envolvidas. O lançamento fiscal, destarte, permanece hígido, porquanto tem por motivação principal a indedutibilidade da despesa, suportada em leis que devem ser observadas por todos.

Quanto à argumentação do Auditor-Fiscal acerca do planejamento tributário ilegítimo, destaca-se que a dedução das despesas em comento não é um indiferente tributário, posto que a ela corresponde uma receita em outra empresa tributada pelo regime do lucro presumido, mais benéfico. O procedimento da contribuinte prejudica, e muito, o erário público.

Da tributação decorrente – CSLL

No tocante à tributação reflexa, a impugnante argumentou que o disposto no artigo 299 do RIR/99 não alcança a CSLL, citando, a seu favor, uma decisão proferida pela DRJ Rio de Janeiro e outra, pela DRJ Recife, ambas em 2011.

Sobre o tema, é importante destacar que o artigo 28 Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original vigente até abril de 2012 tinha a seguinte redação:

[...]

Como os artigos mencionados nesse art. 28 dizem respeito às regras do IRPJ, resta evidenciado que à CSLL são aplicadas as mesmas regras do IRPJ. Além disso, ainda há dois outros dispositivos legais no nosso ordenamento jurídico que demonstram que a apuração do IRPJ e da CSLL seguem a mesma lógica.

O primeiro é o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, o qual determina que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas:

[...]

O segundo é o art. 13 da Lei nº 9.249/957, que permite interpretar que a regra contida no o artigo 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/648 (base legal do art. 299 do RIR/99 conceito de despesa operacional) aplica-se não somente à base de cálculo do IRPJ como também à da CSLL, porquanto a ressalva nele contida só tem uma razão de ser, qual seja, demonstrar o vínculo explícito entre a apuração da base da CSLL e os requisitos de dedutibilidade de despesas (necessidade, normalidade e usualidade).

No mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, que considera aplicável à CSLL o disposto no artigo 299 do RIR/99:

[...]

Ante o exposto, voto pela improcedência da impugnação interposta, mantendo o crédito tributário em litígio.

[...]

Cientificada em 17/12/2018 (Termo, fls. 803) a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 807/847) em 15/01/2019 (fl. 805), no qual refuta os fundamentos da decisão recorrida e reafirma os principais pontos da sua impugnação, conforme se colhe dos seguintes excertos:

1. Que tanto a autoridade lançadora como o acórdão recorrido entendem por dedutível a despesa decorrente de intermediação desde que o serviço não seja prestado por empresa que tenha sócios em comum com a pessoa jurídica tomadora do serviço e que a empresa prestadora do serviço não esteja no lucro presumido e a tomadora esteja no lucro real;
2. Que o acórdão recorrido *descaracteriza a essencialidade das despesas incorridas pela Recorrente, afirmando de forma extremamente genérica, que a dedução*

das referidas despesas se consubstanciaria em “conduta ilícita que contraria normas cogentes, especialmente o artigo 299 do RIR/99”, sem especificar qual seria esta conduta contrária à legislação;

3. Que inclusive restou consignado na decisão recorrida a ausência de qualquer conduta fraudulenta da Recorrente que pudesse resultar na desconsideração dos negócios jurídicos;
4. Que o entendimento do acórdão recorrido é equivocado, pois:
 - a) *Duas empresas podem ter composição societária semelhante e optarem por regimes de apuração do IRPJ e CSLL diferentes;*
 - b) *A prestação de serviços entre as duas empresas é permitida e ainda que fossem consideradas pessoas ligadas, conforme art. 465 do RIR/991, deveriam respeitar o preço de mercado da prestação de serviço (Art.464 RIR/99), o que foi observado, como será demonstrado;*
 - c) *Uma vez que as empresas podem ter regimes de tributação diferentes e que podem prestar serviço uma a outra, a dedutibilidade depende exclusivamente dos quesitos exigidos pelo regulamento do IR, isto é, devem ser necessárias e usuais à atividade da empresa.*
5. Que não há nenhuma restrição em que os mesmos sócios tenham uma empresa no lucro real e a outra tributada pelo regime do lucro presumido, vez que a Lei nº. 9.718/98, em seu artigo 18, inciso III, revogou o artigo art. 36 da Lei nº 8.981, de 1995, que obrigava a apuração pelo Lucro Real para a empresa cujo titular, sócio ou acionista participe com mais de cinco por cento do capital de uma ou mais sociedades, quando a soma das receitas totais das empresas interligadas ultrapassar o limite máximo permitido para a opção pelo lucro presumido;
6. Que eventual relação entre duas empresas ligadas só pode ser limitada pelo disposto no artigo 464 do RIR/99, que determina que o preço em uma relação comercial entre pessoas ligadas deve respeitar o princípio arm’s length, isto é, deve-se observar o preço usualmente praticado entre duas entidades que não estejam sob o mesmo controle;
7. Que tanto a autoridade lançadora, como o acórdão recorrido admitiram que as despesas de comissão para a captação de novos clientes são usuais e necessárias ao negócio da recorrente;
8. Que a recorrente paga comissões com padrão semelhante a muitas outras empresas além da *Dolphinvest* (Docs. 8 e 12 da Impugnação);
9. Que a *Dolphinvest* é empresa constituída em período muito anterior à aquisição da recorrente pelos controladores à época, de tal forma que (i) a empresa já adotava o regime do lucro presumido antes mesmo que seus sócios adquirissem

o controle da Recorrente, (ii) a Dolphinvest e a Recorrente possuíam um contrato (Doc.3 da Impugnação) vigente, praticamente, desde a data de aquisição da Recorrente em que se determina que a exploração dos clientes da Dolphinvest pela Recorrente deveria ser remunerada através do pagamento de comissões, (iii) além do fato da empresa Dolphinvest possuir atividade própria e explorar muitos outros serviços além dos referentes à intermediação para com a Recorrente.

10. Que o acórdão recorrido, ao tentar apurar e analisar a relação comercial existente entre a recorrente e as empresas de captação e intermediação, e, em especial a Dolphinvest, construiu seu entendimento partindo de premissas equivocadas, revelando desconhecimento acerca da sistemática de realização dos seus negócios;
11. Que há cerca de duas décadas, a grande maioria das operações de câmbio realizadas pela Recorrente (e também certamente suas concorrentes) são efetivadas de forma não-presencial, ou seja, sem a necessidade de que o cliente se desloque e visite as instalações da Recorrente, sendo contratadas por telefone ou mensagens eletrônicas, assim como a assessoria na área cambial, sendo que a eventual necessidade de remessa de valores realizada por portadores contratados para tanto;
12. Que nesse contexto, o papel de empresas como a *Dolphinvest*, na frente de captação e intermediação de novos clientes se revela então ainda mais necessário e fundamental para o crescimento da Recorrente, tendo em vista que nos dias atuais, cada vez mais potenciais clientes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, demandam atendimento personalizado que dispense o deslocamento às dependências das corretoras de câmbio como a recorrente;
13. Que a captação dos clientes é remunerada em todas as ocasiões em que os mesmos transacionam com a Recorrente após o intermédio da empresa Dolphinvest. Essa é a prática de mercado, inclusive demonstrada em outros contratos exibidos nos autos, os quais atendem ao princípio *arm's length*;
14. Que a empresa Dolphinvest age com absoluta autonomia por conhecer o mercado, sendo fonte geradora de negócios para a recorrente, e também realiza negócios com outras empresas, conforme contratos juntados aos autos;
15. Que houve a efetiva prestação de serviços, pois, houve de fato a intermediação, aproximação e contratação com novos clientes e operadores de câmbio com carteiras próprias de clientes, inclusive operadores bancaristas, tudo em decorrência dos trabalhos de agenciamento e representação comercial realizados pela empresa prestadora de serviços *Dolphinvest*, bem como, fica constatado que todas as receitas geradas em virtude do agenciamento foram devidamente comprovadas, conforme inclusive reconhecido pelo Ilustre Auditor Fiscal;
16. Que restou comprovado que as despesas de contratação dos serviços da *Dolphinvest* são usuais/normais e necessárias à atividade da Recorrente e à manutenção da fonte produtora, não restando dúvida de que as despesas incorridas para a captação de clientes são necessárias à atividade da empresa tendo em vista que, ao fim de tudo, implicam no aumento das receitas da mesma;

17. Que a realização de contratação de empresas para captação de clientes pela Recorrente não é exclusiva com a empresa *Dolphinvest*, conforme lista exemplificativa de outras empresas contratadas que relaciona;
18. Que as despesas foram devidamente escrituradas e estão amparadas por documentação hábil e idônea;
19. Que quanto à CSLL a glosa de despesas não pode prosperar, na medida em que a disciplina estabelecida no art. 299 do RIR/1999 não alcança esta contribuição;
20. Que embora a recorrente e a empresa *Dolphinvest* pertençam aos mesmos sócios, não há que se vincular o negócio existente entre as mesmas como estratégia de planejamento tributário, pois, a recorrente tem como foco a intermediação de operações cambiais e a *Dolphinvest* a prestação de serviços em geral para pessoas jurídicas;
21. Que a existência das duas entidades somente visa atender aos requisitos estabelecidos pelo Banco Central, em que a empresa corretora de câmbio (Recorrente) obrigatoriamente necessita de objeto social exclusivo;
22. Que não houve qualquer planejamento tributário abusivo/ilegítimo, de tal forma, inclusive, que a própria Fiscalização não apontou a prática de qualquer conduta fraudulenta mediante dolo, fraude ou simulação pelas pessoas jurídicas envolvidas, não se valendo o art. 149 e ss. do CTN.

Ao final, requer:

89. Pelos argumentos acima despendidos, requer seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando o v. acórdão recorrido proferido pela C. 16ª Turma da DRJ/SPO, uma vez que restou evidenciada e comprovada a **(i)** essencialidade dos serviços prestados pela *Dolphinvest* na captação dos clientes, sendo essa fonte produtora de rendimentos; **(ii)** falta de previsão legal para glosa de despesas na apuração da Contribuição Social sobre o lucro Líquido referente aos serviços pela empresa *Dolphinvest*; **(iii)** efetiva prestação de serviços, considerando as características e peculiaridades do mercado de câmbio; e **(iv)** a ausência de qualquer conduta ou prática por parte da Recorrente com o objetivo de lesar o erário público.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Tadeu Matosinho Machado**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais.

A discussão em pauta refere-se à glosa de despesas de comissões tidas como desnecessárias pela fiscalização em face de terem sido prestados por empresa controlada pelos mesmos sócios da recorrente o que se consistiria, na ótica fiscal em um planejamento tributário abusivo tendo em vistas que enquanto gera despesas dedutíveis na empresa contratante que

apura seus resultados pelo lucro real a receita correspondente é oferecida à tributação na contratada pelo lucro presumido.

Aponta a fiscalização que os sócios da empresa contratada que são os mesmos da contratante estariam prestando serviços que já seriam parte de suas atribuições enquanto responsáveis pela gestão da empresa contratante. Informa que a empresa contratada não dispunha de empregados em seus quadros e os serviços seriam prestados dentro do estabelecimento da própria empresa contratante.

A recorrente, por sua vez defende que inexistente vedação legal para que duas empresas que tenham composição societária semelhante optem por regimes de apuração do IRPJ e CSLL diferentes e que a única restrição à contratação de uma empresa ligada pela outra é a efetiva prestação dos serviços a preços de mercado e que sejam necessários e usuais à atividade da empresa contratante. Alega que também paga comissões com padrão semelhante a muitas outras empresas além da *Dolphinvest*.

Alega que embora a recorrente e a empresa *Dolphinvest* pertençam aos mesmos sócios, não se pode vincular o negócio existente entre as mesmas como estratégia de planejamento tributário, pois, a recorrente tem como foco a intermediação de operações cambiais e a *Dolphinvest* a prestação de serviços em geral para pessoas jurídicas.

Por fim, aponta que não houve qualquer planejamento tributário abusivo ou ilegítimo, tanto que a própria Fiscalização não apontou a prática de qualquer conduta fraudulenta mediante dolo, fraude ou simulação pelas pessoas jurídicas envolvidas, não se valendo o art. 149 e ss. do CTN.

Pois bem.

De fato, inexistente vedação legal para que empresas ligadas adotem regimes de tributação diversos entre si e, também, que uma contrate serviços junto à outra, desde que observem o princípio *arm's length*, ou seja não sejam prestados em condições mais vantajosas em relação aos do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros (art. 464 do RIR/1999).

Também é indiscutível, inclusive na ótica da autoridade fiscal, que a natureza dos serviços prestados se amoldaria às necessidades da empresa contratante, ora recorrente.

A acusação fiscal está centrada na desnecessidade da despesa para a empresa contratante, ora recorrente, em face de que os serviços da *Dolphinvest* seriam prestados pelos próprios sócios da empresa contratada e, a partir do momento que estes se tornaram os controladores da autuada, passaram a “*ser prescindíveis*” no entender da autoridade fiscal, vez que tais serviços já estariam abrangidos pelas suas próprias atribuições como sócios diretores da contratante.

Aduz a autoridade fiscal que mesmo depois de assumirem *a condição de sócios e diretores da AGK e por intermédio da Dolphininvest, da AGK, continuaram a apresentar, as carteiras e clientes que antes administravam. E também as respectivas notas fiscais.*

A fiscalização não refuta que *as despesas pagas, objeto de questionamento, consistem em operações ou transações relacionadas à intermediação de negócios típicos da atividade da corretora e aponta que não é vedado que esta se sirva de outros intermediários, (...) desde que não fira norma pública ou o interesse social e nem resulte em prejuízo ou dano ao Erário.*

A fiscalização não refere qual a norma pública ou interesse social atingido, mas quanto ao prejuízo ao erário, aponta que *a manutenção do propósito negocial do contrato firmado entre a fiscalizada e a Dolphininvest veio a permitir economia tributária decorrente do fato de que a contratante (AGK) apropriou despesas no contexto de declarante pelo Lucro Real enquanto, de sua parte, a contratada apropriou e declarou as respectivas receitas sob o regime do Lucro Presumido, reiterando que a existência dessa última, enquanto contratada da corretora, (...) só se justifica pela redução dos encargos tributários por parte da fiscalizada.*

Em suma, embora não negue a normalidade desse tipo de operação para os negócios da recorrente, considera os serviços prestados pela Dolphininvest prescindíveis, a partir do momento em que os sócios das empresas contratante e contratada passaram a ser os mesmos, indicando que o pagamento dessa despesa tinha como único intuito a economia tributária pela recorrente.

Em que pese a fiscalização não tenha trazido a acusação de fraude ou simulação no registro do pagamento das despesas com base no contrato firmado, o que se pode inferir do TVF para afirmar a desnecessidade da despesa é que, de fato, considerou inexistente a prestação de serviços pelos próprios sócios (da contratante e contratada).

Foi a linha adotada pela DRJ, que ao analisar os contratos e documentos trazidos aos autos pela contribuinte em sua impugnação, aponta que, se houve intermediação, quem de fato prestariam os serviços de intermediação seriam os próprios funcionários da empresa contratante, uma vez que a empresa contratada (Dolphinvest) não possuía funcionários, verbis:

[...]

Examinando-se os elementos juntados aos autos e levando em consideração que a Dolphininvest não possui empregados, não vislumbro que a Dolphininvest realize os serviços de captação de clientes a que se refere a impugnante. Tudo indica que os potenciais clientes entram nas instalações da AGK, provavelmente motivadas pelo prestígio que a mencionada corretora de câmbio tem no mercado e, uma vez lá, deparam-se com os empregados da AGK ou com as pessoas que representam as empresas que prestam serviços à ela.

Seja contratando diretamente os serviços de corretagem de câmbio, relacionados ao objeto social exclusivo da AGK, seja contratando os serviços prestados pelas

empresas contratadas e depois os de corretagem, os clientes já estão captados, pois já estão dentro das instalações da AGK.

No que tange à Dolphinvest, os serviços prestados por ela seriam efetivamente executados pelos seus sócios, uma vez que ela não possui empregados. Tendo em vista que os clientes já estão captados no momento em que ingressaram nas instalações da AGK, os serviços prestados pela Dolphinvest à AGK só podem ser o de assessoria, como expressamente indicam as notas fiscais emitidas.

Ora, os sócios da AGK são as pessoas físicas que a representam e que determinam as suas ações. Neste sentido, o conhecimento que possuem sobre o mercado cambiário já está incorporado na própria sociedade. Consequentemente, não se vê razão para que a AGK contrate um serviço de assessoria que é executado por seus próprios sócios, mesmo que por intermédio de pessoa jurídica. Contratar a Dolphinvest, neste contexto, significa um vazio, uma vez que o conhecimento que esta empresa tem a oferecer ao mercado, a AGK já possui.

Por isso, pode até ser que existam outras empresas interessadas no conhecimento dos sócios da Dolphinvest, afinal a AGK não é a única cliente dela. No entanto, isto não significa que a assessoria que a AGK contrata da Dolphinvest lhe seja necessária.

As declarações prestadas por clientes da AGK, a fls. 376 e seguintes, informando que contrataram serviços de intermediação de câmbio da AGK Corretora, por indicação/captação da Dolphinvest em nada alteram esta conclusão. Considerando que a Dolphinvest presta serviços por intermédio de seus sócios, pessoas naturais, nas instalações da AGK, cujos sócios são estas mesmas pessoas, não se vislumbra a possibilidade de que a Dolphinvest preste algum serviço de captação de clientes ou de assessoria que tenham alguma relevância para a AGK.

[...]

A referência feita pela DRJ quanto a *serviços de assessoria* decorre da forma como foram descritos nas notas fiscais emitidas pela Dolphinvest, conforme cópias às fls. 709 a 725 juntadas na impugnação: ***Assessoria na área de comércio exterior para a intermediação de negócios para fechamento de câmbio.***

A recorrente em momento algum refutou a afirmação de que a empresa contratada (Dolphinvest) não possuía funcionários, de sorte que os serviços contratados deveriam mesmo serem prestados, ao menos em tese, pelos seus próprios sócios.

O Contrato de Prestação de Serviços e Assessoria, firmado entre AGK e Dolphinvest em 26 de janeiro de 1999 (fls. 381/384) tinha como objeto:

CLÁUSULA PRIMEIRA – OBJETO

O presente contrato tem por objeto a prestação pela DOLPHINVEST à AGK de: serviços de assessoria na área câmbio, exportação e importação; intermediações de negócios em câmbio; captação de clientes em potencial; pesquisas de mercado, captação e intermediação no mercado de câmbio flutuante e outros serviços ligados a área de comércio exterior.

O referido contrato estabelecia que o local da prestação dos serviços seria a própria sede da AGK que cederia suas instalações e infraestrutura para uso da contratada, mediante comodato:

CLÁUSULA SÉTIMA – LOCAL DE PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS

A AGK cederá suas instalações e infra-estrutura de operações necessária ao bom desempenho das atividades objeto do presente contrato de prestação de serviços a título de comodato conforme previsto em contrato específico.

De fato, foi firmado na mesma data, o contrato de comodato entre as partes, por prazo indeterminado, (fls. 386/387), com o seguinte objeto:

DO OBJETO DO COMODATO:

A COMODANTE cede para a COMODATÁRIA, parte de suas instalações e infra-estruturas de operações necessária ao bom desempenho das atividades objeto do contrato de prestação de serviços específico.

(Como parte das instalações e infra estrutura cedida temos: Acesso e uso da mesa de operações, sistemas de telefonia, máquinas de xerox, aparelho de fax, computadores e sistemas).

O contrato de prestação de serviços previa, ainda, que a remuneração seria variável a ser ajustada entre as partes, por ocasião de cada negócio intermediado:

CLÁUSULA TERCEIRA – REMUNERAÇÃO

Pelos serviços objeto da cláusula primeira, a AGK pagará a DOLPHINVEST o que de comum acordo ficar estabelecido entre as partes, por ocasião de cada negócio intermediado, devendo acompanhar a fatura de serviços demonstrativo analítico indicando os negócios efetuados bem como o percentual ou valor de comissão devido.

Ora, examinando os elementos dos autos, de fato, parece pouco crível que, a partir do momento em que os sócios das empresa contratada (Dolphinvest) se tornaram sócios controladores da empresa contratante (AGK), os serviços de intermediação anteriormente contratados entre as partes continuassem a serem executados pelos próprios diretores das duas empresas dentro do mesmo espaço físico da contratante e sem o concurso de funcionários contratados especificamente para tal tarefa (pela contratada Dolphinvest), havendo evidente confusão entre as atividades das empresas contratante e contratada nesse particular.

Me parece irrelevante para o deslinde da questão o fato de a recorrente ter trazido aos autos comprovação de que a empresa Dolphinvest prestava serviços de assessoria para outras empresas, pois não se discute a existência real daquela empresa e suas relações com terceiros, mas sim com a recorrente.

As declarações prestadas pelas empresas afirmando a intermediação pela Dolphinvest (fls. 375/378), também refutadas no acórdão recorrido, não me parecem suficientes para elidir a conclusão, em face da apontada confusão entre as atividades (objeto do contrato) das empresas contratante e contratada na pessoa de seus sócios em comum.

Desta feita, ainda que assista razão à recorrente no sentido de inexistir óbice na contratação de empresas ligadas, independente do regime de tributação, respeitado o princípio *arm's lenght*, aqui, o que se vislumbra é a improbabilidade de que tal serviço tenha sido

efetivamente prestado por parte dos sócios da própria contratada no ambiente da contratante, ante a inexistência de empregados ou terceiros contratados para a execução dos serviços pela empresa contratada, a partir do momento em que ambas as empresas passaram a ter o mesmo controle societário e gerencial, confundindo-se o trabalho dos sócios na empresa contratante com o que seria o objeto da prestação de serviços pela empresa contratada.

Agrava a situação, a meu ver, o fato de o contrato de prestação de serviços estabelecer a remuneração variável pelos serviços prestados a ser ajustada entre as partes, por ocasião de cada negócio intermediado, permitindo que os sócios diretores das duas empresas alocassem receitas e despesas em cada uma delas, ajustando a carga tributária em cada uma delas de acordo com sua conveniência.

Assim, entendo que deve ser mantida a glosa de despesas de assessoria feita por empresa sob controle comum dos sócios da contratante quando não se verifica a materialidade dos serviços prestados, mormente pelo fato de a empresa contratada não possuir empregados e que, contratualmente, realizaria os serviços na sede da própria contratante, que a seu turno possuía quadro próprio de empregados aptos a sua execução.

Com relação ao argumento de que, quanto à CSLL, a glosa de despesas não pode prosperar, na medida em que a disciplina estabelecida no art. 299 do RIR/1999 não alcança esta contribuição, também entendo que não prospera a alegação da recorrente.

Nesse sentido, embora discorde do primeiro fundamento do acórdão recorrido quando invoca o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 para justificar a aplicação do dispositivo à base de cálculo da CSLL, concordo com o segundo quanto ao art. 13 da Lei nº 9.249/1995², que ao estabelecer novas hipóteses de vedação à dedução de despesas na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/1964, deixa meridianamente claro que as disposições desta última lei citada, que é o fundamento legal do art. 299 do RIR/1999, aplicam-se também à CSLL.

Nesse sentido é a jurisprudência da 1ª turma da CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA.

A partir de 1º de janeiro de 1996, devem ser adicionadas ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, as despesas incorridas pela pessoa jurídica que não possuam os atributos de necessidade, anormalidade e usualidade, em virtude da previsão legal contida no art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

(Acórdão nº 9101-002.538 – de 20/01/2017)

² Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: [...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2002

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA.

A partir de 1º de janeiro de 96, devem ser adicionadas ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, as despesas incorridas pela pessoa jurídica que não possuam os atributos de necessidade, normalidade e usualidade, em virtude da previsão legal contida no art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

(Acórdão nº 9101-003.220, de 08/11/2017)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008, 2009

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. GLOSA DE DESPESA NÃO NECESSÁRIA. LEGITIMIDADE DA COBRANÇA.

Por se tratar de exigência reflexa, realizada com base na glosa de despesa considerada não necessária à luz do artigo 299 do RIR/1999, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento de IRPJ aplica-se à CSLL, tendo em vista que a regra geral de dedutibilidade também se aplica para fins de apuração da base de cálculo da aludida contribuição.

(Acórdão nº 9101-006.092, de 10/05/2022)

Por concordar integralmente com os fundamentos, transcrevo o voto vencedor do Acórdão nº 9101-002.538, da lavra do d. ex-conselheiro Rafael Vidal de Araujo, *verbis*:

2) Da ilegalidade da glosa de despesas na apuração da CSLL

Quanto a essa divergência, a contribuinte alega que não há no ordenamento jurídico pátrio permissivo legal dirigido à formação da base de cálculo da CSLL estabelecendo a qualificação da despesa como normal, usual e necessária; e que não se pode aplicar uma regra específica do IRPJ (art. 299 do RIR/1999), no tocante à glosa de despesa, para realizar lançamento de CSLL.

No tópico anterior ficou registrado que a possibilidade de remuneração de debêntures mediante participação nos lucros da empresa emitente desses títulos não poderia servir para um completo desvirtuamento dos princípios contábeis e das demais normas jurídicas (societárias e tributárias), fazendo com que os sócios sejam credores da PJ não pela conta do capital social (PL) mas pelo passivo exigível, como se fossem terceiros estranhos à sociedade, numa proporção em que praticamente todo o lucro tributável da pessoa jurídica é consumido pela dedução de uma despesa financeira que, na verdade, seria lucro a ser distribuído na forma de dividendos (não dedutível).

É nesse contexto que deve ser colocada a questão da necessidade, usualidade e normalidade da despesa, como requisitos para a sua dedutibilidade.

Não entendo que a regra do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estipular que "aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas", tenha produzido uma coincidência plena na base de cálculo desses dois tributos, porque esse próprio dispositivo, na seqüência do texto, mantém "a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor":

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (g.n.)

Não há dúvidas de que a lei prevê ajustes específicos (adições e exclusões) que não abrangem os dois tributos; de que nem todos os ajustes de um tributo serve ao outro.

Pois se aquela norma houvesse de fato produzido uma coincidência plena entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seria inteiramente descabido que normas posteriores a ela viessem estabelecer pontualmente, em determinadas situações, a equiparação.

Por exemplo, o art. 60 do Decreto-lei nº 1.598/77 (base legal do art. 464 do RIR/99), estabeleceu que na determinação do lucro real devem ser adicionados os valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros.

Então, se o art. 57 da Lei 8.981/95 houvesse equiparado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir de então a DDL também deveria ser adicionada à base de cálculo da CSLL, certo?

Mas se isso fosse correto, porque então o art. 60 da Lei nº 9.532/97, abaixo transcrito, expressamente estabeleceria essa adição? Qual seria o sentido dessa nova norma legal promulgada em 1997 se, supostamente, desde 1995 já havia equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pelo art. 57?

Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Ora, se há normas posteriores ao art. 57 da Lei 8.981/95 que vêm pontualmente determinando a adição de certos valores à base de cálculo da CSLL, valores esses que antes só eram adicionadas ao lucro real, é de se concluir inexoravelmente que o referido art. 57 não equiparou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Aliás, como dito acima, essa conclusão encontra amparo literal no próprio texto do art. 57 que expressamente dispõe que devem ser "mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor (...)".

Por outro lado, deve-se ter em conta que o art. 13 da Lei nº 9.249/95, abaixo transcrito, determinou a adição das "despesas desnecessárias" à base de cálculo da CSLL.

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

Veja que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 é o fundamento legal do art. 299 do RIR/1999. Ele dispõe exatamente sobre os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para a dedutibilidade das despesas. Assim, o texto legal

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto legal.

Concluo, desse modo, que as "despesas" em pauta também não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

[...]

Nesse mesmo sentido, a IN RFB nº 1700/2017 no seu art. 69 estabelece que serão indedutíveis na apuração do resultado ajustado as despesas desnecessárias às operações da empresa.

Assim, rejeito, também, esta alegação.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**

Em que pese o bem fundamentado voto do II. Relator, dele discordo pelas razões expostas a seguir.

A discussão versa sobre a necessidade das despesas operacionais decorrentes de pagamentos à empresa Dolphin Invest Prestação de Serviços e Assessoria em Comércio Exterior Ltda. (“Dolphinvest”) pelos serviços de *“assessoria na área de Comércio Exterior para intermediação de negócios, ref. a fechamento de câmbio”*.

De acordo com a Autoridade Fiscal, a Recorrente e a Dolphin Invest possuíam os mesmos sócios e, como a Dolphin Invest não possuía empregados, os serviços por ela prestados eram executados por seus sócios – o que evidencia a desnecessidade dos serviços para a Recorrente, já que, como explica o Relator, *“tais serviços já estariam abrangidos pelas suas próprias atribuições como sócios diretores da contratante”*.

Vale ressaltar que, como consta dos autos, a Dolphin Invest foi constituída bem antes da aquisição da Recorrente pelos atuais sócios. Além disso, a Dolphin Invest prestava também serviços a terceiros e, com relação aos serviços prestados à Recorrente, não há comprovação nos autos de que sua realização se daria em condições mais vantajosas. Ainda assim, a Autoridade Fiscal entendeu que a existência da Dolphin Invest, *“enquanto contratada da corretora, (...) só se justifica pela redução dos encargos tributários por parte da fiscalizada”*.

Note-se que a Autoridade Fiscal, em momento algum, comprovou a existência de dolo, fraude ou simulação, apta a desconsiderar para fins fiscais a Dolphin Invest ou a tributar a referida empresa e a Recorrente como uma única pessoa jurídica, nos termos do art. 149 do CTN. Isto é, a substância da Dolphin Invest não foi questionada pela Fiscalização, mas apenas a dedutibilidade dos pagamentos a ela feitos pela Recorrente. E a indedutibilidade decorre, principalmente, de os serviços serem prestados pelos sócios da Dolphin Invest, que, frise-se, são os mesmos da Recorrente, o que os tornaria desnecessários à Recorrente.

O art. 47 da Lei nº 4.506/1964, reproduzido no então vigente art. 299 do RIR/99, assim dispõe sobre a dedutibilidade de despesas na apuração do Lucro Real:

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

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

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

Assim, será dedutível a despesa que (a) não tenha sido computada nos custos; (b) seja necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, isto é, tenha sido paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade do contribuinte; e (c) seja operacional, isto é, usual ou normal no tipo de transação, operação ou atividade da empresa.

No presente caso, se questiona apenas a necessidade da despesa. E isso fica claro da seguinte passagem do voto do Relator:

Em suma, embora não negue a normalidade desse tipo de operação para os negócios da recorrente, considera os serviços prestados pela Dolphinvest prescindíveis, a partir do momento em que os sócios das empresas contratante e contratada passaram a ser os mesmos, indicando que o pagamento dessa despesa tinha como único intuito a economia tributária pela recorrente.

Analisando de forma detida o §1º do art. 47 da Lei nº 4.506/1964, vê-se que o legislador entendeu como necessárias aquelas despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas para a atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora. Disso se extrai que aquelas despesas que contribuem, que são “ligadas de alguma forma” ou úteis para a atividade da empresa, não lhes sendo, porém, exigidas, foram excluídas pelo legislador do âmbito de aplicação do dispositivo.

Ocorre que, a meu ver, o fato de os serviços serem prestados pelos sócios da pessoa jurídica – ainda que sejam os mesmos sócios da tomadora dos serviços – não é suficiente para que as despesas sejam consideradas desnecessárias. Em outras palavras: não havendo dolo, fraude ou simulação, uma despesa não deixa de ser exigida para a atividade da empresa e manutenção da fonte produtora em razão de o prestador do serviço não possuir empregados e os seus sócios serem os mesmos do tomador.

Por essas razões, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic