



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 18471.000228/2006-12  
**Recurso n°** 509.795 Voluntário  
**A córdão n°** **1402-00217 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 6de julho de 2010  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** CIA BOZANO  
**Recorrida** 5ª TURMA DA DRJ NO RIO DE JANEIRO RJ I

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

IRPJ. EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO. DESPESAS COMPARTILHADAS. DEDUTIBILIDADE. Tratando-se de coligadas, uma vez reconhecido que os serviços contratados em conjunto são relacionados às atividades ou à manutenção de sua fonte produtora de ambas, e foram devidamente comprovados, correta a dedutibilidade mediante rateio.

Recurso Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passa a integrar o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo Henrique M. de Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Edijalmo Antônio da Cruz, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Leonardo Henrique M. de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

## Relatório

CIA BOZANO, qualificada nos autos em epígrafe, inconformada com a decisão contida no acórdão nº 12-25.740 de 21 de agosto de 2009, proferido pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro RJ, que julgou improcedente a peça impugnativa apresentada pela empresa, recorre a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais objetivando a reforma do julgado.

Adoto o relatório da DRJ (Acórdão 12-25.740, da 5ª Turma da DRJ/RJI, fls. 715/716).

*“Trata o presente processo da exigência fiscal formulada à interessada acima identificada, por meio dos autos de infração de imposto de renda da pessoa jurídica - IRPJ, de fls. 617/623, no valor de R\$720.413,17 de imposto e R\$540.309,87 de multa, e da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, de fls. 624/631, no valor de R\$259.348,74 de contribuição e R\$194.511,55 de multa, ambos acrescidos, ainda, de juros de mora. Além dos créditos tributários exigidos, referentes unicamente ao fato gerador consumado em 31/12/2004, se promoveu a redução dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas referentes aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2001, 31/12/2002 e 31/12/2003, tendo sido a interessada intimada a ajustar sua contabilidade e seus livros fiscais de acordo com tais alterações, as quais estão resumidas no demonstrativo de fl. 613.*

*2. O procedimento é decorrente de ação fiscal promovida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização no Rio de Janeiro – Defic/RJ, a partir da qual foi promovida a glosa de despesas de honorários advocatícios lançadas aos resultados apurados em 31/12/2001, 31/12/2002, 31/12/2003 e 31/12/2004, tendo em vista serem despesas que não revestem as condições de dedutibilidade, pois não pertencem à interessada, por advirem de contratos firmados entre os prestadores dos serviços advocatícios a que se referem e a pessoa jurídica “Banco Meridional do Brasil S/A”, que pertence ao grupo de empresas do qual a interessada é a holding. Ficou constatada a falta de adição ao lucro líquido de tais despesas pela interessada, quando da apuração do lucro real efetuada nas DIPJs dos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005.*

*3. O lançamento do IRPJ tem como enquadramento legal os artigos 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/99); enquanto o lançamento da CSLL foi fundamentado no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; art. 19 da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições. Sobre as diferenças de imposto e contribuição apuradas se fez incidir a multa de ofício no percentual de 75%, conforme determina o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.*

*4. Inconformada com a exigência, a interessado interpôs a petição de fls. 654/663, na qual alega, em síntese, o seguinte:*

*4.1. Que a impugnação é tempestiva;*

4.2. *Que em 30/12/1999, no contexto dos arranjos societários preparatórios para a venda do Banco Meridional S/A, firmou contrato de compra e venda de ações com a empresa “Bozano Holdings”, situada no exterior, pelo qual vendeu o equivalente a 45,7146% das ações preferenciais do Banco Meridional S/A. Ato contínuo, em 31/12/1999, juntamente com a “Bozano Holdings” aditou o contrato de compra e venda de ações, de forma a esclarecer que o preço da venda das ações contemplava também a obrigação de arcar com as contingências até o montante equivalente à sua participação detida no Banco Meridional S/A antes da alienação. Desta forma, assumiu a obrigação de honrar com 45,7146% de todas as despesas administrativas, custas, honorários advocatícios e demais valores decorrentes de ações judiciais e processos administrativos nos quais figurasse o Banco Meridional S/A, ou qualquer empresa por ele controlada, como autor ou réu. O valor total das despesas foi inicialmente estimado pelas partes como sendo o equivalente a R\$ 300.000.000,00, ficando a interessada responsável pela parcela de até R\$ 137.143.800,00, segundo Cláusula primeira e § 1º do Aditivo ao Contrato de Compra e Venda. Tal aditivo contratual teve como objetivo corrigir lapso anteriormente cometido quando da celebração do primeiro contrato, visto que não fazia sentido que apenas um ex-acionista do Banco Meridional S/A ficasse responsável por 100% dos passivos gerados antes da venda para o Grupo Santander, que seria realizada logo após, em 18/01/2000;*

4.3. *Que finalmente, em 18/01/2000, a “Bozano Holdings” vendeu ao Grupo Santander as ações ordinárias e preferenciais de emissão do Banco Meridional S/A, transferindo ao adquirente todo o fundo de comércio referente ao negócio bancário. A “Bozano Holdings” permaneceu com a obrigação de pagar, além das despesas, custas judiciais, honorários de advogados, peritos, dentre outras, denominadas no contrato de compra e venda firmado com o Grupo Santander como “Custos e Despesas de Processos Trabalhistas e Judiciais”. Esclarece que, segundo a cláusula “4” do Anexo 6 do mencionado contrato firmado entre a “Bozano Holdings” e o Grupo Santander, estes gastos seriam pagos diretamente pelo Grupo Bozano. A obrigação foi compartilhada com a interessada, já que a esta última compete suportar as despesas em até 45,7146%, restando os demais 54,29% como responsabilidade da “Bozano Holdings”;*

4.4. *Que apesar de obrigada a fazer desembolsos de até R\$ 137.143.800,00, o valor da glosa com advogados trabalhistas é de apenas R\$ 17.534.172,66, valor bastante inferior ao que poderia ter sido desembolsado nos termos dos contratos. Entende a interessada que se trata de simples rateio de despesas entre sociedades do mesmo grupo, o que é justificável em todos os pontos e atende a todos os requisitos de dedutibilidade previstos na legislação em vigor. Cita ementas de julgados do Conselho de Contribuintes que entendem cabível o rateio de despesas, desde que baseado em critérios objetivos e previamente estabelecidos;*

4.5. *Que é ilegal a utilização da taxa Selic como parâmetro de cálculo dos juros de mora, uma vez que se trata de índice que não foi criado por lei e que tem natureza remuneratória, ao invés de compensatória.*

5. *O julgamento foi convertido em diligência através da Resolução DRJ/RJ nº 272, de fls. 688/689, para que fosse verificada a autenticidade dos contratos juntados pela interessada às fls. 682/683 e 685/686, bem como emitir pronunciamento sobre a validade de tais documentos para comprovar a dedutibilidade das despesas glosadas.*

6. O resultado da diligência foi sintetizado na informação fiscal de fl. 712, na qual é confirmada a autenticidade dos contratos, uma vez que os originais conferem com as cópias juntadas aos autos. Sobre a validade dos mesmos para comprovar a dedutibilidade das despesas a que se referem, há manifestação no sentido de manter o entendimento de indedutibilidade contido no auto de infração, visto que as despesas não pertenceriam à interessada.

7. Intimada do resultado da diligência, a interessada apresentou a petição de fls. 697/700, reiterando as razões contidas na impugnação no sentido de rateio de despesas.”.

Cientificada da decisão de primeira instância em 25/09/2009 (AR fl. 721 verso), o sujeito passivo da relação jurídica tributária apresentou em 27/10/2009, seu recurso voluntário (fls. 722/738), no qual reiterou, basicamente, os argumentos da peça impugnativa e anexou documentos (fls. 743/797).

Em síntese, é o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e preenche os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele, portanto tomo conhecimento.

Como vimos, tratam os autos de procedimento fiscal por meio do qual se formalizou exigência no valor de R\$ 720.413,17 de IRPJ e R\$ 540.309,87 de multa, e o valor de R\$ 259.348,74 de CSLL e de R\$ 194.511,55 referente à respectiva multa de ofício. O fato gerador consumou-se em 31/12/2004. Além dos créditos mencionados, promoveu-se a redução dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas referentes a fatos geradores ocorridos em 31/12/2001, 31/12/2002 e 31/12/2003, tendo a Recorrente sido intimada a ajustar sua contabilidade de acordo com o quadro demonstrativo de fl. 613.

A base legal do Auto de Infração é : (i) para o lançamento de IRPJ, os artigos 299, inc. I, 251 e parágrafo único, 299 e 300 do RIR/1999; e (ii) para o lançamento de CSLL, o art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/1988, art. 19 da Lei nº 9.249/95, art. 1º da Lei nº 9.316/1996 e art. 28 da Lei nº 9.430/1996; art. 6º da MP nº 1.858/1999 e reedições. Aplicou-se, ainda, a multa de ofício no percentual de 75%, conforme determina o inc. I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

O critério jurídico da exação repousa sobre a alegada indedutibilidade de despesas com o pagamento de honorários advocatícios, custas processuais e demais despesas relacionadas a serviços advocatícios referentes à pessoa jurídica do Banco Meridional S.A., que, nos termos do acórdão recorrido “pertence ao grupo de empresas do qual a interessada é a *holding*” (fls. 715), em razão do que, segundo o mesmo aresto, ditas despesas seriam “inedutíveis, visto que não se relacionam a serviços prestados à interessada, mas à empresa da qual a interessada era detentora de parte das ações” (fl. 716).

O julgado objeto de recurso voluntário marca ainda seu entendimento pela manutenção do lançamento, forte na interpretação do artigo 299 do RIR/99, entendendo inadmissível a dedutibilidade, quer porque ditas despesas não se relacionariam diretamente com a atividade da interessada, quer porque o rateio demonstrado pela Recorrente não se justificaria à luz do princípio contábil da entidade e dos critérios previstos em lei. Alude-se, ainda, ao fato de as convenções particulares não terem o condão de modificar a legislação de regência dos tributos, o que justificaria a manutenção da glosa das despesas por “*não pertencerem à interessada*” (fl. 718).

A *quaestio juris* parece-me, pois, bastante singela, identificar se as despesas objeto de glosa pela fiscalização são ou não são dedutíveis, isto é, se atendem aos pressupostos legais fixados em lei de molde a justificar sua dedução da base de cálculo de tributos e contribuições federais. Para desincumbir-se desta tarefa deve o intérprete ter em conta, de um lado, os pressupostos legais fixados em lei e no RIR/99, que disciplinam a matéria e, de outro, o exame das circunstâncias fáticas do caso concreto.

É necessário registrar que a autoridade lançadora não impugnou a natureza das despesas, tendo-as glosado apenas por entender que não foi comprovada a efetiva prestação dos serviços.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, estabelece que é de competência exclusiva da autoridade administrativa, a constituição do crédito tributário, no qual descreve todos os componentes da hipótese de incidência, em especial a matéria tributável. Porém, o poder concedido pela norma legal para a lavratura de auto de infração possui uma limitação no que se refere ao ônus da prova, pois, com ressalva às hipóteses de presunção estabelecidas por lei, à Fazenda Pública cabe provar a prática de eventuais irregularidades fiscais.

Diante disso, por ocasião do exame de despesas devidamente escrituradas e apoiadas em documentação hábil, e mais, tendo sido devidamente comprovada a efetividade dos pagamentos à empresas beneficiadas, como é o caso dos presentes autos, cabe à fiscalização a prova de que referidos dispêndios não seriam dedutíveis, seja pelo fato da usualidade ou necessidade à manutenção da fonte produtora, seja pela idoneidade dos documentos.

Ou seja, somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária, hipoteticamente descritos em lei, é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador, *formalizável*, então, mediante a atividade de lançamento, da qual o auto de infração é uma das espécies.

No exame por parte do fisco da existência da obrigação tributária e a decorrente lavratura do auto de infração, é indispensável a determinação da matéria tributável, pois trata-se do elemento gerador do tributo devido.

Destaque-se os ensinamentos de Geraldo Ataliba, em sua obra “*Hipótese de Incidência Tributária*”:

*41.1 O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h. i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.*

*Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.*

*41.2 Assim, o aspecto material da h.i. é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.*

*É o mais importante aspecto, do ponto-de-vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (a que a h. i. se refere) pertence. Contém ainda as indicações da subespécie em que ele se insere. (Ed. RT, 3a. Ed., pg.99).*

Nesse sentido, para a lavratura do auto de infração, torna-se indispensável demonstrar de forma perfeitamente configurada a caracterização da matéria tributável, caso contrário, não se pode afirmar ter ocorrido o fato gerador, conforme se depreende da legislação de regência extraída do RIR/1994, *verbis*:

*Art. 223. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º).*

*§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º).*

*§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 2º).*

No caso em apreço, não obstante o esforço demonstrado pela fiscalização nos trabalhos que realizou, não emerge dos autos do processo, a prova de que as despesas de prestação de serviços efetivamente não foram realizadas.

Da jurisprudência firmada pelo então Primeiro Conselho de Contribuintes em casos julgados semelhantes ao presente pode-se destacar os seguintes acórdãos:

Acórdão nº 101-95.059, de 06/07/2005:

*SIMULAÇÃO- A simulação deve ser provada, cabendo à fiscalização fazê-lo, podendo, para tanto, utilizar-se de presunção simples. PRESUNÇÃO- Para que seja aceita como prova, a presunção simples deve reunir os requisitos de seriedade, concordância e precisão, sendo forçoso produzir a necessária ligação entre os indícios e o raciocínio conclusivo lógico que permita a ela chegar.*

Acórdão nº 101-94.476, de 28/01/2004:

*IRPJ-DESPESAS-GLOSA POR FALTA DE COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - Uma vez reconhecido que os serviços contratados são de natureza imaterial, cuja prova há de ser feita indiretamente, e tendo a empresa apresentado as únicas provas possíveis (cópias dos contratos, notas fiscais, documentos correspondentes aos pagamentos, correspondências, reconhecimento do prestador do serviço, etc..) documentos esses não contestados, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade.*

Acórdão nº 107-06.869, de 06/11/2002:

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

*IRPJ.DOCUMENTOS INÁBEIS E INDEDUTIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS CAUSAIS. Uma despesa ou custo indedutível se-lo-á não em função meramente do aspecto formal do documento, mas em razão da natureza do bem ou do serviço adquirido. A glosa dos dispêndios, por indedutíveis, só se arrimará nos documentos quando estes não expressarem - com minudência - os bens adquiridos ou os serviços contraprestados. Dessa forma a glosa deve se materializar pelo simples fato de que tais elementos incongruentes impedem a avaliação da necessidade, usualidade ou normalidade dos entes adquiridos ou contratados.*

Acórdão nº 107-07.220, de 01/07/2003:

*LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - REQUISITOS - O crédito tributário lançado deve revestir-se de elementos capazes de assegurar a certeza e a liquidez. A busca desses requisitos indispensáveis cabe ao fisco, não se admitindo a inversão do ônus da prova fora dos casos previstos em Lei.*

*IRPJ - CUSTOS/DESPESAS - GLOSA - Cabe ao fisco fazer a prova da inexistência das despesas/custos devidamente contabilizados e apoiados em documentos cuja regularidade não foi questionada.*

*DISPÊNDIOS COM A REFORMA DE BENS DE ATIVO - Para exigir a ativação dos gastos com a reforma de bens do ativo permanente, o fisco deverá demonstrar que houve aumento da vida útil prevista em, pelo menos, 12 meses.*

Acórdão nº 107-07.138, de 14/05/2003:

*IRPJ – GLOSA DE DESPESAS – ONUS DA PROVA - -INVERSÃO - OFENSA AO ART. 142 DO CTN – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Tendo o contribuinte, diante da singela intimação fiscal que recebera, justificado as despesas de natureza normal e usual que contraiu mediante a apresentação de notas fiscais, contratos e demais documentos, era dever da fiscalização, caso entendesse que a efetividade dos serviços ainda não se achava devidamente demonstrada, de aprofundar seus trabalhos de sorte a efetivamente infirmar a sua dedutibilidade, mormente tendo sido provado nos autos a circunstância de que a recorrente era locatária em empreendimento industrial de propriedade de uma das sócias e que, portanto, era absolutamente razoável a circunstância de que os dispêndios que tinha foram derivados das utilidades de que usufruía, bem como dos demais serviços prestados pelas demais sócias.*

Acórdão nº CSRF/01-03.972, de 18/06/2002:

*IRPJ – DESPESAS DE SERVIÇOS – EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO – ÔNUS DA PROVA - GLOSA - CABIMENTO – Não é lícito ao Fisco proceder à glosa de despesas de serviços suficientemente descritos em notas fiscais, se a fiscalização deixa de reunir provas, ou mesmo indícios, de que os serviços não foram ou não poderiam ter sido prestados. Cabível, entretanto, a glosa, se o contribuinte deixa de comprovar documentalmente os lançamentos contábeis relativos às despesas de serviços.*

Cabe trazer a colação o julgado proferido pela E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CSRF/01-03.972, que analisou questão semelhante ao dos presentes autos:

*“O tema é bastante conhecido pelas diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, que firmaram jurisprudência no sentido de que para que a despesa seja dedutível não basta comprovar que o serviço foi contratado e que houve o pagamento do preço, uma vez que a prestação relativa ao pagamento tem por contrapartida a efetiva prestação do serviço e não sua mera contratação.*

*Ocorre que essa jurisprudência só tem reconhecido o direito de o Fisco indagar da efetiva prestação dos serviços nos casos em que a fiscalização reúne provas, ou mesmo indícios, de que os serviços não foram ou não poderiam ter sido prestados, ou nos casos em que a nota fiscal emitida pelo prestador do serviço não descreve com clareza e precisão o serviço prestado.*

*No caso dos autos, não trouxe a fiscalização qualquer elemento que pudesse colocar em dúvida a efetiva prestação dos serviços.*

*São conhecidos os procedimentos de diligência junto a supostos prestadores dos serviços em que a fiscalização constata, entre outras: 1. ausência de pessoal técnico qualificado para a execução do serviço; 2. preço incompatível com o serviço descrito na nota fiscal; 3. prestador do serviço é pessoa ligada ao tomador do serviço; 4. nota fiscal de prestação de serviços emitida em data próxima à do encerramento do período de apuração do resultado; 5. pagamento do serviço em dinheiro; 6. inexistência de fato do prestador do serviço no endereço indicado etc.*

*No presente caso, a acusação fiscal (Termo de Verificação de fl. 81) limita-se a afirmar que as notas fiscais relativas às despesas de Propaganda e de Consultoria Financeira não descrevem suficientemente os serviços executados.*

*Não entendo assim.*

*A uma porque, segundo pude depreender, foram glosadas todas as despesas com Propaganda e com Consultoria Financeira nos anos de 1991 e 1992, conforme relacionado às fls. 05 e 64.*

*A duas porque a grande maioria das notas fiscais de serviços discriminam os serviços com o mínimo de informações necessárias para que o Fisco identifique a sua natureza e, em conseqüência, verifique se estão presentes os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade.*

*Algumas delas destacam o valor do imposto de renda devido na fonte. Há, inclusive, alguns DARF's comprovando o recolhimento do imposto retido pela empresa ora autuada (doc. de fls. 65 e 71).*

*Eis, a exemplo, a discriminação constante da primeira nota fiscal recusada pelo Fisco (fl. 6): "Despesas de filmagens incluindo locação de studio, direção, cachês, equipe técnica para cenas internas e externas para VT...30"*

*Frise-se que o agente fiscal não suscitou nenhuma dúvida quanto à dedutibilidade em si da despesa supra-transcrita, mas sim em relação à efetiva execução do serviço.*

*Ora, se o Fisco tem dúvida quanto à efetiva prestação do serviço discriminado em nota fiscal, deveria promover diligência junto ao prestador do serviço com vistas a identificar possíveis irregularidades e não simplesmente ignorar documento fiscal que, até prova em contrário, a ser produzida pela fiscalização, é idôneo.*

*Lembro que nesse mesmo sentido, esta Primeira Turma, no Acórdão nº CSRF/01-02.195, de 07/07/1997, considerou que a demonstração de que os serviços não foram prestados compete à fiscalização, conforme se infere da leitura de sua ementa:*

*"DESPESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Segundo as provas dos autos, demonstrado pelo Fisco a ausência do serviço, é de se considerar como inválidas as notas fiscais. Recurso provido."*

*Naquele caso, o agente fiscal produziu a prova necessária, senão vejamos o seguinte excerto o voto condutor do referido aresto:*

*"Se isso não bastasse, o Fisco realizou diligência (fls. 130 e 735) na Construtora Braz, visando reunir elementos que comprovassem a prestação dos serviços. Ao invés dos documentos probatórios, os fiscais autuantes apuraram diversas irregularidades:*

a) nota fiscal de fls. 154 (cópia às fls. 1074): no verso da original, consta a informação da Fiscalização Volante (fiscal SMMC 28255) atestando que a referida nota encontrava-se em branco em 26.03.85; no seu preenchimento, entretanto, foi posta a data de 28.02.85 (?);

b) nota fiscal de fls. 153 (cópia às fls. 1099): todo o preenchimento se deu através de papel carbono, exceto o campo destinado à data, com o que fica caracterizado indício de fraude;

c) e mais: foram encontradas diversas notas fiscais canceladas, blocos de notas fiscais antigos e sem utilização e situação omissão junto à DRF-BH.”

Da análise da jurisprudência acima transcrita e da questão sob exame, constata-se que os trabalhos da fiscalização, tanto nos casos mencionados quanto no presente lançamento, foram idênticos, qual seja, resumiram-se tão-somente na glosa de despesas de serviços suportados em documentos fiscais que devem ser considerados idôneos, até que se prove o contrário, sem nenhuma outra evidência consistente de irregularidade fiscal.

Nesse sentido, cabe destacar a lição que se extrai do Acórdão n. 107-06.869, proferido pela Egrégia Sétima Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, relator o Conselheiro Neycir de Almeida:

***GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS ESCRITURADOS INDEDUTIBILIDADE X REDUÇÃO INDEVIDA DE LUCRO***

*Observa-se uma certa confusão entre despesas/custos dedutíveis ou indedutíveis, e despesas ou custos que reduzem, indevidamente, o lucro líquido do exercício.*

*Objetiva este trabalho lançar luzes e abrir um amplo debate acerca de importante e sempre presente tema de auditoria fiscal.*

***I – DA INDEDUTIBILIDADE DOS GASTOS***

*Os gastos dedutíveis ou indedutíveis necessitam de uma premissa básica para que se configurem: que os bens e serviços tenham sido contraprestados. Portanto quando se aborda a tipificação - dedutibilidade ou indedutibilidade -, não se está sequer colocando em dúvida a entrada de mercadorias ou a efetiva prestação de serviços. Esta é variável exógena, vale dizer, fora de quaisquer apreciações. Resulta, pois, que a análise ou auditoria deve-se voltar para outros quatro aspectos basilares:*

*01 – Se os documentos que embasam a operação, em sendo hábeis, inábeis ou idôneos, expressam, com minudência, os bens ou serviços adquiridos; se, frente a serviços técnicos, são aqueles documentos acompanhados de contratos e relatórios profissionais exaustivos e conclusivos, inclusive nominando os profissionais, suas qualificações e forma de vínculos destes com a empresa prestadora de serviços;*

*02 – Se os bens e serviços - objeto das aquisições - , em sendo necessários, normais ou usuais, guardam, por isso mesmo, correlação com a fonte produtora dos rendimentos;*

*03 – Se os gastos estão conformados aos limites qualitativos e quantitativos determinados pela legislação do imposto sobre a renda/PJ., a exemplo das multas indedutíveis, e os limites individual, colegial etc. das gratificações; e*

*04 – Se houve a correta escrituração (máxime no LALUR) das respectivas despesas e dos reais montantes dos gastos indedutíveis consagrados na literatura fiscal.*

*Portanto esses são os únicos requisitos, ou postulados básicos exigíveis para se apreciar a pertinência ou não da dedutibilidade de uma despesa ou custo no âmbito da legislação do*

*Impugnada a operação por ofensa a um dos quatros itens antes elencados, há de se adicionar o seu montante ao lucro real, mantendo-se, entretanto, o resultado contábil de forma incólume.*

*Primeira vertente: se os documentos que lastreiam as operações são inábeis ou inidôneos, não há que se impugnar, num primeiro momento, a dedutibilidade dos valores que neles se encerram. Vale dizer: a impertinência documental ou a falsidade material há de se curvar à preexistente contraprestação dos bens e serviços, notadamente após a sua ratificação pela edição da Lei n.º 9.430/96, art. 82 e parágrafo único.*

*Art.82 – Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.*

*Parágrafo único: O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização de serviços.*

*Apenas à guisa de se evitar quaisquer desencontros quanto ao entendimento da matéria aqui versada, entende-se por documento hábil, para os fins em debate, aquele que, revestido de autenticidade e forma legalmente própria, não confere à operação certeza jurídica. É o caso, por exemplo, de tickets de caixa registradora, nota fiscal da série "D", contratos genéricos de prestação de serviços e, principalmente, sem que haja descrição razoável dos bens adquiridos, ou com descrição meramente abrangente – não-pontual etc. Inábil, os que não reúnem os requisitos formais determinados pela lei estadual regente do ICMS, pela lei municipal (ISS), ou pela legislação do IPI, a exemplo dos recibos ou dos denominados "orçamentos". Já o documento inidôneo ou apócrifo é timbrado pela falsidade material. Consigna-se que a simples constatação da falsidade material não retira da operação o caráter da dedutibilidade para fins do IR., reitera-se.*

*Em face do que aqui fora assentado, a única matéria tributária factível, nessa fase, será a do IRPJ, mormente porque, no regime de competência, ao contrário do que assinala o artigo já coligido da Lei n.º 9.430/96, a prova do pagamento da obrigação é despicienda. Esclareça-se, também, que a C.S.S.L. não é devida, tendo em vista que não há disposição legal para se exigir tal prestação quando se está diante de indedutibilidade de despesa na ótica do IRPJ. A indedutibilidade atinge tão-somente o lucro real – não o lucro líquido, que subsiste incólume.*

*Infere-se, pois, a teor do segundo pilar de sustentação das hipóteses elencadas, que a exigência do IRPJ (por indedutibilidade) pode advir da confirmação da inabilidade do documento quanto a ausência de expressão completa do seu conteúdo ou da operação de compra de entes ingressados - frise-se -, que não se compadecem – tanto pelo seu valor quanto pela sua natureza -, aos objetivos sociais da contribuinte. Nunca em função estrita da inidoneidade ou inabilidade documental – da sua ilegalidade material.*

*A multa aplicável de ofício será sempre de 75%.*

*Um dos exemplos limites de despesa dedutível e que robustamente sintetiza o que tudo mais fora descrito é quando o Fisco prova que o fornecedor de fato, em sendo uma pessoa física, utiliza-se de nota fiscal de pessoa jurídica inativa, inapta, encerrada, ou até mesmo de sociedade inexistente. Uma outra modalidade na mesma direção e que deve merecer o mesmo tratamento ocorre quando uma pessoa jurídica se utiliza, pelas mais variadas razões, de nota fiscal de outra empresa com atividade congênere ou não para lastrear a venda efetiva de seus produtos ou de prestação de seus serviços (contrafação). Ou, numa outra hipótese materialmente falsa ao se constatar que o veículo probante fora impresso na clandestinidade, sem autorização do órgão competente.*

*Aqui, mais uma vez se impõe o seguinte exercício: como houve a necessária contraprestação (por ser um imperativo), nada há que se tributar na empresa adquirente, ratificando-se, dessarte, a veracidade da operação.*

*Dessa forma sempre restará incompatível ou insubsistente a capitulação da infração ao abrigo do art. 242 do RIR/94 (art. 299 do RIR/99), quando calcada meramente na constatação de documentos pervertidos e com multa majorada de 150%.*

*Contrário senso, a existência de documentos com grande carga de ilegalidade poderá exibir indícios voltados para outros ilícitos, a exemplo daqueles que reduzem indevidamente o lucro líquido do exercício e, com toda a certeza, aqueles caracterizados pela omissão de receita havida na empresa ou pessoa física emitente dos documentos impertinentes.*

*Sintetizando:*

- a) - O aspecto formal do documentário é desprezível;*
- b) - a necessidade, a usualidade e normalidade devem estar presentes, cumulativamente, nas operações;*
- c) - os documentos fiscais devem explicitar, com clareza e extensão, os bens e serviços prestados;*
- d) - os serviços profissionais (de advogados, economistas, de engenharia etc.) devem ser acompanhados de relatórios técnicos, com indicação da qualificação profissional dos envolvidos na prestação de serviços;*
- e) - a exigência recairá tão-somente no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), não atingindo a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.), por falta de permissivo legal;*
- f) - no regime de competência a prova do pagamento é desnecessária; e*
- g) - a multa de ofício aplicável será sempre de 75% (setenta e cinco por cento).*

## **II - DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO**

*Se o Fisco ultrapassar aquela primeira fase, ou fazê-la por depender de outra para caracterizar a fraude presumível, poderá perseguir um desiderato a mais: se o bem ou o serviço sob discussão ingressou ou fora prestado, respectivamente no estabelecimento e ao seu demandador. Nesse ponto importa classificar-se o veículo probante ou documental quanto a sua aptidão ou autenticidade, meramente para se apontar a quem é destinado o ônus da prova. Se restar provada a co-participação do adquirente na implementação da fraude, até mesmo por um conjunto numeroso de indícios diligentemente havidos (reunir elementos indiciários de tal monta, de forma que a empresa não consiga sequer justificar, na mais tênue possibilidade, como indenos ao tributo as operações), o ônus probante estará a cargo da empresa sob auditoria.*

*Dispensável, entretanto, a comprovação da liquidação da presumível dívida, tendo em vista que até essa fase o regime que consagra tais dispêndios - para efeitos tributários -, é o de competência (despesa/custo incorrido). Na hipótese de bens contabilizáveis no ativo circulante (estoque) da empresa, o demonstrativo deverá exibir, com todas as luzes, a internação dos entes adquiridos nesta conta. Se se tratar de prestação de serviços ou de despesas (diretamente levadas a débito da conta de resultados do exercício), aí a prova do adimplemento da obrigação extrapola não-só os objetivos tributários, como se transforma em robusto aspecto adicional para se aferir a autenticidade do evento.*

*Como já se expôs, se o documento for hábil, ou o conjunto de indícios for frágil, recairá sobre o Fisco o ônus de provar a aludida contraprestação impugnada; se o documento estiver tingido pela inidoneidade, com prova ou veementes indícios de participação dolosa do adquirente, ainda que os elementos probantes tenham aparência verossímil, tal ônus se quedará curvo à competência estrita daquele que lhe deu causa. Infere-se que, no caso de documento inábil, a prova será da indelegável competência da auditada.*

*Não-demonstrada a contraprestação, estar-se-á diante de requisição fiscal – não causada pela indedutibilidade dos gastos -, mas por redução indevida e escusa do lucro líquido do período.*

*Infirmada ou desnudada a operação, a exigência recairá não só sobre o tributo IRPJ subtraído, com arrimo no art. 24, §1º da Lei n.º 9.249/95, consubstanciado na IN/SRF n.º 11/96, art. 3.º, c/c o art. 63, como também sobre a Contribuição Social sobre o Lucro – ambos penalizáveis com multa majorada de 150% (cento e cinquenta por cento). Nessa fase todos os documentos, bem assim as operações restarão caracterizados como inidôneos – materiais e ideológicos.*

*Uma segunda vertente plausível de ocorrência exige que a contraprestação esteja escriturada no montante exato contratado, pois, se menor, estar-se-á em correspondência com outro ilícito concorrente ou supletivo denominado de despesas ou custos não-escriturados, passível de exigência do Imposto sobre a Renda com fulcro em omissão de receita (RIR/99, art. 281); se houver a prova do efetivo dispêndio, também com incidência da tributação na fonte, conforme art. 44 da Lei n.º 8.541/92 ou Pagamento a Beneficiário Não-Identificado.*

*O próximo passo, compulsório, impõe ao Fisco, após uma oportuna e saudável intimação ao contribuinte (objetivando-se um ente a mais de confronto), o levantamento do dispêndio havido (registrado ou não), e as respectivas datas ocorrentes dos respectivos potenciais desembolsos. Tal iniciativa, quando escriturados os já citados gastos, deve ser do Fisco, tendo em vista que o fato gerador da obrigação reflexa (I.R.R.F.) ocorre na data do efetivo cumprimento ou da efetiva liquidação/desembolso da pseudo obrigação. A inexistência quanto às datas e valores disponíveis nos assentamentos contábeis da contribuinte terá o condão de macular, por inválido, o respectivo lançamento fiscal. Ademais, na outra ponta, não é de todo descartável que haja inadimplência (ou não-desembolso) – fato que confluirá para nenhuma imposição tributária a título de I.R.R.F. (até o advento da Lei n.º 9.249/95) ou de Pagamento a Beneficiário Não-Identificado, com âncora no art. 61 e §§ da Lei n.º 8.981/95 (RIR/99, art. 674).*

*Sintetizando:*

- a) o aspecto formal é fator importantíssimo para se caracterizar o ônus probante, ou deflagrar uma investigação mais direcionada objetivando reunir mais elementos, ainda que indiciários, para inversão do respectivo ônus;*
- b) a prova do pagamento ou da liquidação do débito é da competência do Fisco; se ocorrente, impõe-se a exigência do I.R.R.F., com supedâneo no art. 44 da Lei n.º 8.541/92, até o ano-calendário de 1994; e a teor de Pagamentos a Beneficiários Não-Identificados, com reajustamento do respectivo rendimento, a partir do ano-calendário de 1995;*
- c) a exigência recairá no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), atingindo, similarmemente, a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.); e*
- d) a multa de ofício aplicável sempre será majorada, com alíquota de 150%.*

Deve ser consignado que consta nos presentes autos a correta contabilização de cada uma das notas fiscais, bem como a descrição dos serviços prestados, a data da emissão, os períodos correspondentes, o valor bruto dos serviços, o valor do IRFONTE e a forma de pagamento, sendo que a fiscalização não conseguiu infirmar a veracidade das mesmas.

No caso, deveria a fiscalização investigar as empresas prestadoras dos serviços, com o intuito de constatar se efetivamente, houve a prestação dos serviços em questão, se possuíam funcionários capacitados para tanto, etc.

De fato, não é incomum que despesas aparentemente dedutíveis sob um prisma estritamente lógico-subsuntivo não o sejam por questões práticas, notadamente quando se faz ausente o critério de pertinência com a fonte produtora dos rendimentos. Com efeito, o entendimento pacificado no âmbito da CSRF é no sentido de que “*A dedutibilidade de despesa requer a observância das normas específicas para sua operação que permitam a sua exata determinação, sob pena de glosa. A existência, pura e simplesmente, do pagamento de um custo ou despesa não significa, “ipso facto”, que seja dedutível.*” (Câmara Superior de Recurso Fiscais – CSRF – Primeira Turma, Acórdão CSRF/01-05302 em 21/09/2005).

Sob o prisma das normas aplicáveis ao caso, o tema nada tem de inédito. Efetivamente, já o RIR/1994 dispunha que as despesas operacionais seriam dedutíveis, com redação idêntica a do Regulamento atual. Confira-se:

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

*§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 1º).*

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

*Art. 243. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre a dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506/64, art. 45, §2º).*

Tal disposição foi reproduzida na íntegra pelo RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999), o qual dispõe em seu art. 299:

*Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).*

*§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).*

*§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).*

*§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.*

As despesas operacionais dedutíveis sempre foram, segundo o regime da legislação pátria, aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. No mesmo sentido, o Parecer Normativo CST nº 32/1981 já definia como despesa necessária aquele gasto essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades que estejam vinculadas às fontes produtoras do rendimento, conceito que vige até os dias de hoje.

Nesse sentido, aliás, posiciona-se a unanimidade da jurisprudência administrativa, entendendo, sem qualquer divergência, que “*Somente são admissíveis como dedutíveis despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a*

*devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.” (1º Conselho de Contribuinte, 4ª Câmara, Acórdão 104-23.393 em 07/08/2008).*

É, portanto, mediante o exame minudente de cada caso concreto, que se alcançará a solução verdadeiramente justa para cada hipótese, ainda que um exame perfunctório possa indicar solução diversa. Apenas a título de exemplo, colaciono dois acórdãos paradigmáticos, cujas ementas dispõem:

*“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – DESPESA DEDUTÍVEL – GRATIFICAÇÃO A FUNCIONÁRIOS – COMPRA DE CHESTER EM ÉPOCA DE NATAL E PÁSCOA – Considera-se dedutível a despesa de compra de chester para a gratificação a funcionários em épocas festivas. Recurso parcialmente provido.” (processo nº 10925.000385/97-61, Recurso nº 118.551, Acórdão nº 108-05567, 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, julgamento em 23/02/1999).*

*“(…) DESPESAS COM PASSAGEM DE CRUZEIRO MARÍTIMO, DEBITADO À CONTA DE VIAGENS E REPRESENTAÇÕES – Convenção Nacional de Revendedores Volkswagen realizada em cruzeiro marítimo. Objetivo comercial não desnaturado pelo requinte e luxo do navio utilizado no cruzeiro. Usualidade, normalidade e necessidade evidentes. Glosa afastada (...).” (Processo nº 10845.004542/98-88, Recurso nº 138.139, Acórdão nº 105.14862, julgamento em 01/12/2004).*

Como noticiado pela Recorrente e comprovado pelos documentos acostados, em 30/12/1999, a Cia. Bozano, vendeu para a Bozano Holdings Ltd. 1.955.278.500 ações ordinárias e 5.197.185.590 ações preferenciais do Banco Meridional, referentes a 45,7146% do capital social do referido banco, passando, assim, a Bozano Holdings Ltd. a deter quase 100% do capital social do Banco Meridional.

Em 31/12/1999 – um dia depois portanto – foi feito o Primeiro Aditivo ao contrato, de maneira que a Cia. Bozano se obrigou a arcar com 45,7146% do valor das contingências referentes ao período em que era acionista do Banco Meridional que surgissem nos próximos sessenta meses e a um limite máximo de 300 milhões. Registre-se que a responsabilização da Recorrente ficou sujeita a um duplo limitador, sendo o primeiro de caráter absolutamente objetivo e coerente, qual seja, o exato percentual de participação por ela detido no banco objeto de alienação e o segundo um montante estimado como “teto” com base na estimativa de contingências futuras, de sorte tal que, numa ou noutra hipótese, a Recorrente não arcaria com qualquer ônus que não dissesse respeito, de forma direta e inquestionável, à participação alienada.

Em 18/01/2000, a Bozano Holdings Ltd., já na qualidade de única acionista do banco, alienou todas as ações do Banco Meridional (quase 100% do capital social) ao Banco Santander Hispano S.A. segundo contrato de compra e venda devidamente firmado e aprovado pelo Banco Central do Brasil.

Em 29/12/2006, foi feito, ainda, um outro aditivo ao contrato, por meio do qual a Cia. Bozano e a Bozano Holdings, alteraram a responsabilidade da Cia. Bozano, diminuindo este montante para 32,47% do preço pelo qual o Banco Meridional viria a ser vendido para o Santander Hispano, estabelecendo que “em nenhuma hipótese a Recorrente poderia vir a ser responsabilizada por

mais de 32,47%”, percentual este que representa uma média proporcional entre o preço recebido por suas ações e o preço efetivo de venda do Banco Meridional.

Dos instrumentos firmados entre as partes e dos demais documentos acostados aos autos extraem-se, ainda, algumas conclusões que me parecem relevantes, quais sejam:

- (a) as partes tiveram o cuidado de estabelecer uma metodologia de cálculo objetiva e precisa de rateio das despesas decorrentes das contingências advindas do Banco Meridional, mantendo rígido controle contábil através de uma conta gráfica por elas estabelecida convencionalmente;
- (b) as partes foram diligentes o bastante para contratar, inclusive, trabalho de auditoria independente que teve por escopo “apurar, com base nos termos e condições estabelecidos em instrumentos contratuais específicos firmados entre a Bozano Holdings e a Cia. Bozano e, ainda, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, o montante dessas contingências apuradas no conglomerado financeiro Meridional, e o respectivo rateio dessas contingências entre a Bozano Holdings e a Cia. Bozano, em conformidade com os parâmetros acordados pelas partes”;
- (c) os contratos firmados pelas partes foram objeto de diligência fiscal, com o objetivo de apurar sua autenticidade, o que foi confirmado;
- (d) todas as despesas e acertos de contas realizados neste período observaram rígidos critérios de controle e foram submetidos à auditoria, que verificou cada uma das despesas realizadas, seus montantes e sua pertinência *vis-à-vis* o estabelecido nos contratos;
- (e) as diferenças decorrentes deste saldo resultante do encontro de contas realizadas pelas partes foram contabilizadas na Recorrente como provisão não-dedutível, através da qual se fazia o controle de quaisquer despesas de responsabilidade da Recorrente, o que demonstra cautela e observância das melhores práticas contábeis;

Assim, não me causa estranheza a assunção da responsabilidade pelas contingências do Banco Meridional oriundas do período em que a sociedade recorrente ainda era acionista, haja vista, ser esta uma prática corriqueira nas operações de alienação de empresas entre conglomerados econômicos.

A individualidade de cada pessoa jurídica enquanto sujeito passivo do IRPJ da CSLL, ou o princípio da entidade em nada afetam este raciocínio, na medida em que o que se impõe verificar, para fins tributários, é a “necessidade da despesa” não para o grupo econômico integralmente considerado, mas para a própria empresa que singularmente nela incorreu, ou seja, para a empresa que arcou com o ônus efetivo do pagamento.

Trata-se, como se sabe, de uma relação de pertinência. Ou a empresa incorreu em liberalidade e arcou com despesa estranha ao seu ramo de atividade ou, ao contrário, a despesa é necessária porque guarda relação direta com a atividade e a produção da sua fonte de riqueza.

Com as devidas homenagens aos julgadores de primeira instância, a fonte de receitas de uma empresa que tenha por objeto a participação em outras sociedades, como é o caso da recorrente (“sociedade holding”), consiste, portanto, nos dividendos distribuídos, no lucro sob capital investido, e nas demais receitas oriundas da condição de acionista. Dentre essas receitas, está o ganho de capital auferido com a compra e venda de empresas, ou melhor, de participações societárias.

Desse modo, sendo a participação em outras sociedades a atividade principal da recorrente, e ainda, sendo as receitas advindas da alienação dessas participações fonte mantedora da estrutura produtora – uma vez que a receita auferida é utilizada na aquisição de novas participações – não restam dúvidas de que as despesas efetuadas para a realização do negócio, e dentre elas a assunção da responsabilidade por parte das contingências do Banco Meridional, são despesas necessárias no caso concreto.

Atente-se ao fato de que a necessidade da despesa, nesse caso, não advém da posição jurídica da Recorrente como acionista do Banco Meridional isoladamente considerada, haja vista, o art. 1º da lei 6.404/1976 limite a responsabilidade do acionista ao preço da emissão das ações, de maneira que não pode esse, *a priori*, ser responsabilizado pessoalmente pelas obrigações da sociedade da qual detenha as ações.

No caso em tela, porém, a necessidade da despesa advém, isto sim, de sua importância para a realização da operação de venda dessas ações. Sendo a operação um mero ato preparatório e necessário para a posterior venda ao Grupo Santander, pode-se afirmar com segurança que, não fosse essa segunda operação, a primeira jamais teria ocorrido.

Não bastasse, contratos são instrumentos de alocação de riscos. Assim, nesse aspecto em particular, considerando a sistemática dos negócios jurídicos, o que se tem, em relação às contingências, é um “elemento de incerteza”. Ora, o consenso em relação a esse fator (como alocar o risco que as contingências podem representar) configura-se como elemento essencial para a realização da operação, e as despesas oriundas desse acerto de vontades, são, portanto, de caráter necessário.

Perceba-se: a divisão da responsabilidade pelas contingências é a divisão do próprio risco do negócio, que, da maneira como foi convenionada pelas partes através dos aditivos contratuais, não abala o caráter comutativo do contrato, ao contrário, ajuda a sustentá-lo, na medida em que vincula as despesas ao retorno auferido por cada parte (seja em proporção à participação societária, seja em proporção ao preço final que se obteve na venda da sociedade).

Não se diga, por outro turno, que a mencionada divisão pretendesse modificar por contrato a “*legislação de regência dos tributos relacionados aos fatos geradores sujeitos à tributação*”, como se afirma na decisão impugnada. É notório que não pode o particular alterar por contrato aquilo que a lei define como fato gerador de um tributo. Pode ele, entretanto, por suas atitudes, vir – ou não – a concretizar alguma das hipóteses de incidência previstas em lei, praticando, assim, o fato gerador. E, certamente, na seara das decisões empresariais não pode o Fisco pretender adentrar. Neste sentido verifique-se a jurisprudência:

*“Tributário. Imposto de renda. Anulação de auto de infração. Omissão de receita. Inexistência. Despesas de viagem. Baixa de duplicatas incobráveis ou créditos duvidosos.*

*I – Muito embora o magistrado não esteja junfido ao laudo pericial, podendo, dadas as demais provas dos autos e sua convicção, dele discordar, não há, como, entretanto, postergar assertivas constantes de ambos os laudos sobre inexistirem provas de omissão de receita. Assim é que predomina a orientação jurisprudencial, segundo a qual o suprimento de caixa, pelo sócio ou acionista, por si só, não tem o condão de induzir lucro oculto ou receita desviada. In casu, demonstrou a embargante, quantum satis, suas alegações de inexistência de omissão de receita ou suprimento fictício, sem contra prova hábil da exequente mesmo porque, segundo constante dos autos, abdicou ela, exequente, do direito de produção de provas.*

**ii – Ao fisco não é conferido o poder de ingerência sobre a oportunidade ou conveniência das empresas, tocante a viagem de seus sócios. Precedente.**

*iii – A questão referente a baixa de duplicatas incobráveis merece ser tratada cum grano salis. In casu, os autos dão conta de que o título em comento tinha como portador uma instituição financeira a qual fez gestões no sentido do recebimento do crédito tanto que levou o título a protesto até a devolução ao emitente. Certo é que tal título não foi levado a juízo. Entretanto, não é mister que o credor venha a exaurir todas as medidas para recebimento do crédito, mormente quando, no caso específico dos autos, conste o desaparecimento do devedor. Precedente.*

*Iv – A remessa ex officio parcialmente provida. Apelação da união federal desprovida. Apelação da autora provida. (Tribunal: TFR acórdão, apelação Cível 138165-rj, rel. Geraldo Sobral julgado em 20.04.1988, DJ 02.06.1998, pg: 13501). (g. n.).*

Não só em instância judicial se assenta esse entendimento. na esfera administrativa ele pode ser encontrado em diversas decisões, como, por exemplo, no acórdão nº 107-08.400, prolatado pela 7ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, em que o r. órgão declarou que: “O fisco não pode intervir em questão de conveniência e oportunidade”. Em outra circunstância já havia declarado a 8ª Câmara, no acórdão 108-05888, prolatado em 20/10/1999, afirmando que “*Em face do exposto, entendo que não cabe ao Fisco o arbítrio acerca da necessidades ou não das aquisições às atividades da empresa.*”

Ricardo Mariz de Oliveira, em magistral lição, ensina que: “*na abordagem do art. 47 [da Lei nº 9.506/64] deve-se sempre ter em mente que originalmente **todas as despesas relacionadas às atividades da empresa ou à manutenção de sua fonte produtora têm vocação para serem deduzidas da base de cálculo do IRPJ, somente se cuidando de acrescentar a ela as despesas para as quais algum dispositivo legal imponha uma exceção à regra de dedutibilidade das despesas, admitindo-se nestas todas as que concorram para a atividade empresarial e para a produção do lucro a ser tributado, e isto se deve aferir objetivamente, e não por critérios de julgamento pessoal.***” (in Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo, Quartier Latin, 2008. p. 691).

Não se aplica, por conseguinte, ao caso concreto, a afirmação genérica contida na ementa da decisão impugnada de que seria “*Cabível a glosa de despesas assumidas por outra pessoa jurídica*”, visto que, ela nem sempre é verdadeira.

É o que ocorre, por exemplo, com despesas telefônicas efetuadas de aparelho registrado em nome do sócio, mas que tenham sido realizadas em função da sociedade (Acórdão nº 105-0123/83, do 1º Conselho de Contribuintes, publicado no D.O.U. de 06/04/1984). Ou, ainda, em relação à responsabilidade pelo pagamento de despesas com água e esgoto, que devem ser imputadas à pessoa jurídica, ainda que o proprietário seja o sócio e não haja contrato de cessão de uso registrado (Acórdão nº 103-10560/1990, do 1º Conselho de Contribuintes, publicado no D.O.U. de 15/03/1991).

O mesmo também se aplica – a dedução de gastos inicialmente devidas por outras pessoas jurídicas – sempre que ocorra repasse ou repartição de despesas, como acontece, por exemplo, nos contratos de rateio de despesas (*cost sharing agreements*), absolutamente usuais, corriqueiros e normais na prática do direito tributário pátrio e plenamente aceitos desde que comprovada a **objetividade e pertinência** dos critérios de rateio utilizados.

Nesse sentido, manifesta-se a jurisprudência administrativa de forma uníssona, conforme se poderá ver dos julgados abaixo colacionados dentre os inúmeros outros que perfilam o mesmo entendimento.

1º Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, ACÓRDÃO 107-09.588 em 17/12/2008

IRPJ E OUTROS – Ex(s): 2001

**RATEIO DE CUSTOS – GLOSA – INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.** *Provado, pelos elementos constantes da escrituração mercantil, que a recorrente contabilizara despesas recebidas em rateio de sua controladora, prática usual em se tratando de grupos financeiros, caberia à fiscalização provar a inexistência ou a não dedutibilidade das despesas que assumira, não simplesmente ter promovido a sua glosa, mediante ilegal inversão do ônus da prova.*

**PERDAS DE CRÉDITO. DEDUÇÃO INDEVIDA.** *A dedução de perdas no recebimento de créditos está condicionada ao atendimento aos requisitos legais para a sua dedutibilidade, além da comprovação documental inequívoca da sua ocorrência. Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reconhecer a decadência de PIS e COFINS, excluir da exigência a glosa de rateio de custos e a multa isolada dela decorrente, excluir os juros e a multa isolada por postergação de imposto e reduzir a base de cálculo da omissão de receita para o valor de R\$ 23.746,31, nos termos do voto do relator. O conselheiro Marcos Shigueo Takata se declara impedido. Publicado no DOU em: 24/03/2009. (g. n.).*

1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, ACÓRDÃO 101-96.600 em 06/03/2008

IRPJ E OUTROS – Ex (s): 2000 a 2003

**PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – Tendo o lançamento sido efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se de nulidade do Auto de Infração.**

**IRPJ – RATEIO DE CUSTOS – DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO – As despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade da empresa controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base no “Convênio de Rateio de Custos Comuns”, desde que fique justificado e comprovado o critério do rateio.** Publicado no DOU em: 30/01/2009. (g. n.).

1º Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Acórdão 107-09.419 em 25/06/2008

**IRPJ – RATEIO DE CUSTOS – DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO – As despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade da empresa controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base no “Convênio de Rateio de Custos Comuns”. Se a fiscalização não questiona o critério de rateio, é indevida a glosa motivada tão somente pela “não apresentação de documentos usuais”. Não cabe, na fase de julgamento a inovação dos critérios de lançamento.**

**IRPJ – REALIZAÇÃO INCENTIVADA – TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA – PRAZO DECADENCIAL – Com a opção da realização incentivada (art. 31 da Lei nº 8.541/92) nasceu o dever do contribuinte de efetuar o pagamento integral do tributo e o direito do Fisco de verificar o cumprimento de tal obrigação e, ainda, no caso de constatação de infração, de lavrar o competente auto. Transcorrido o prazo quinquenal (art. 150, § 4º do CTN) sem a manifestação do Fisco ocorre a decadência**

do direito de lançar. Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. Publicado no DOU em: 03/11/2008. (g. n.).

1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão 101-96.525 em 25/01/2008

*PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – Tendo o lançamento sido efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se de nulidade do Auto de Infração. IRPJ – **RATEIO DE CUSTOS – DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO – As despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade da empresa controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas**, com base no “Convênio de Rateio de Custos Comuns”, desde que fique justificado e comprovado o critério de rateio.*

*LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL – Em se tratando de exigência fundamentada na irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado na área do IRPJ, o decidido naquele lançamento é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa. Recurso Voluntário Provido. Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. Publicado no DOU em: 09/09/2008. (g. n.)*

1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão 101-96.357 em 17/10/2007

*IRPJE OUTROS – Ex (s): 2000 a 2003*

*PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – Tendo o lançamento sido efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se de nulidade do Auto de Infração.*

*IRPJ – **RATEIO DE CUSTOS – DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO – As despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade da empresa controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas**, com base no “Convênio de Rateio de Custos Comuns”, desde que fique justificado e comprovado o critério de rateio. Publicado no DOU em: 04/03/2008. (g. n.)*

1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Acórdão 103-22934 em 28/03/2007

*IRPJE OUTROS – Ex(s): 2002, 2003*

***RATEIO DE CUSTOS. CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. A indicação da infração pelo fisco deve vir acompanhada dos seus elementos caracterizadores. Não prospera o lançamento que rejeitou rateio de custos e despesas sem o necessário exame dos critérios adotados pelo sujeito passivo.** 1) por maioria de votos, em relação ao item omissão de receita de constituição de uso fruto, DAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que deu provimento PARCIAL para excluir da tributação apenas os valores reconhecidos sem observância do regime de competência. Os Conselheiros Marcio Machado Caldeira e Paulo Jacinto do nascimento acompanharam o Relator pelas conclusões e 2) **por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso quanto ao item glosa de rateio de custos.** Publicado no DOU em: 22/06/2007. (g. n.).*

Analisando-se os documentos acostados aos autos e, em especial, os dispositivos contratuais que prevêem a assunção da obrigação de custear parte das despesas com honorários advocatícios e contingências do Banco Meridional, pode-se concluir que de se trata de um ajuste

contemplando o rateio de despesas entre sociedade pertencentes ao mesmo grupo econômico, sendo perfeitamente aplicável o entendimento esposado nos arestos acima colacionados.

Como visto acima, não é suficiente para executar-se a regra de dedutibilidade a mera análise *in abstracto* da despesa. A utopia positivista de que a lei poderia prever e até enumerar individualmente todas as circunstâncias que poderiam ocorrer no mundo dos fatos não subsistiu à inafastável verdade de que são infinitos os desdobramentos nos quais aqueles podem se desenvolver.

*Ex positis*, entendo que não se sustenta o lançamento, pois (a) não restou comprovado nos autos que as despesas realizadas com o pagamento de contingências do Banco Meridional não eram despesas operacionais, necessárias e habituais para a atividade exercida pela Recorrente; (b) ao contrário, ficou cabalmente comprovada a pertinência das despesas objeto de glosa *vis-à-vis* a atividade operacional da recorrente; (c) os critérios utilizados pelas partes foram contratualmente estabelecidos através de instrumentos válidos de forma criteriosa e objetiva, sendo objeto, inclusive, de auditoria levada a efeito com o fito de confirmar sua efetividade e adequação.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo Henrique M. de Oliveira