



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

Processo n° 18471.001426/2007-84
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-000.755 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de novembro de 2011
Matéria IRPJ/CSLL GLOSA
Recorrente TIM BRASIL SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Ementa: IRPJ. BASE DE CÁLCULO. DEDUTIBILIDADE DESPESAS COMPROVADAS.

As despesas usuais/normais e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, quando comprovadamente realizadas são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ. A exigência de comprovação da efetividade da realização dos serviços que deram origem às despesas, deve basear-se em conjunto indiciário apto a comprovar que aqueles não tenham ocorrido.

IRPJ/CSLL - GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS.

Os procedimentos fiscais consistentes em glosar despesas financeiras, por desnecessárias, em função de empréstimos feitos a empresas ligadas estão na seara das presunções simples e, como tal, a prova da desnecessidade dos dispêndios é inteiramente da fiscalização.

IRPJ. DESPESAS OPERACIONAIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.COMPROVAÇÃO. GLOSA.

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, quais sejam, notas fiscais de prestação de serviços, comprovantes dos pagamentos e a efetividade do registro contábil, documentos esses não contestados pela fiscalização, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator e que integram o presente julgado.

Alberto Pinto de Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Valmir Sandri, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

CÓPIA

Trata o presente processo de auto de infração de IRPJ (fls. 196/199) e CSLL (fls. 202/205), no valor tributável de R\$ 28.412.512,55, ciência ao contribuinte em 15/05/2008, objetivando a retificação do saldo de prejuízo fiscal e do saldo de base negativa da CSLL, apurados no ano-calendário de 2004 (exercício de 2005).

As razões da autuação encontram-se discriminadas no Termo de Constatação dos Fatos (fls. 190/195), cujo teor, em síntese, refere-se a ajustes das bases de cálculo que no entender da fiscalização foi constatada a existência de:

Custos, Despesas Operacionais e Encargos Não Necessários - apropriação do valor total de R\$ 13.408.887,16 nas citadas contas infringiu o que determina a legislação de regência sobre a matéria, tendo em vista o disposto no artigo 299, "caput" e § 1º, do RIR/1999;

b) Despesas com Assistência Técnica/Beneficiários no Exterior/Inobservância dos Requisitos Legais - apropriação do valor total de R\$ 4.165.996,69 nas citadas contas infringiu o que determina a legislação de regência sobre a matéria, tendo em vista o disposto no artigo 354, "caput" e inciso II, do RIR/1999;

c) Glosas de Despesas Financeiras - apropriação do valor total de R\$ 10.837.628,70 nas citadas contas infringiu o que determina a legislação de regência sobre a matéria, tendo em vista o disposto no artigo 374, "caput" e inciso I, do RIR/1999.

Tais contas foram incluídas no Termo de Intimação Fiscal para a apresentação de seus respectivos documentos contábeis. No entanto, diante da falta de apresentação de provas acerca da necessidade para a atividade e manutenção do contribuinte dos gastos referentes aos citados documentos, foi lavrado outro Termo de Intimação do o contribuinte apresentou arrazoado oral que entendeu pertinente, muito embora desprovido de conteúdo probatório acerca da comprovação da necessidade de tais gastos.

Devidamente cientificado apresentou impugnação, instruída com a documentação de fls. 327/459, cujo teor, em síntese, abaixo se reproduz:

O Fisco entendera que seriam indedutíveis as despesas incorridas no ano de 2004 com a remuneração dos seguintes gastos: serviços de organização de eventos, convenções e treinamentos prestados pela ABL EVENTOS LTDA; serviços profissionais jurídicos prestados pela sociedade TELECOM ITÁLIA AMÉRICA LATINA S/A e Serviços de consultoria mercadológica de marketing e estratégia prestados pela TELECOM ITÁLIA MOBILE SpA;

Para tanto, valeu o Fisco do argumento de que não teria sido comprovado que os serviços em questão foram efetivamente prestados à impugnante, tampouco que as respectivas despesas seriam realmente necessárias e usuais na consecução de suas atividades operacionais, para fins de aproveitamento da dedutibilidade, por ocasião do lucro real e da base de cálculo da CSLL relativos ao ano de 2004;

Tais despesas preenchem os requisitos da necessidade e da normalidade, impondo-se, assim, sua classificação como despesas operacionais;

No que se refere à efetividade dos serviços prestados pela ABL Eventos Ltda, esta pode ser facilmente comprovada por e-mails internos e pelas publicações internas da impugnante (Atmosfera TIM), conforme planilha anexa.

Por outro lado, tais despesas também são normais e necessárias, tendo em vista a notória importância da capacitação e treinamento dos profissionais;

Quanto à dedutibilidade das despesas incorridas com serviços profissionais jurídicos prestados pela TELECOM ITÁLIA AMÉRICA LATINA S/A, as mesmas são evidentemente necessárias, tendo em vista que, em grande parte do ano de 2004, a Impugnante sequer possuía departamento jurídico interno para fazer face às questões legais surgidas ao longo desse período;

No que se refere à efetividade de tais despesas, a prova consta das próprias Atas de Reuniões do Conselho de Administração realizadas no ano de 2004;

E, por fim, quanto às despesas incorridas com serviços prestados pela TELECOM ITÁLIA MOBILE SpA, estas decorrem da efetiva prestação à impugnante, ao longo do ano de 2004, de serviços de consultoria em geral e administração estratégica pela TELECOM ITÁLIA MOBILE SpA, nos termos do contrato de Prestação de Serviços Administrativos celebrado entre as partes em 19/12/2002;

O contrato em questão envolve serviços de consultoria geral (financeira, marketing, administração estratégica, dentre outros); serviços estes prestados pela maior empresa de telecomunicações do mundo, possuidora de "knowhow" diferenciado em relação às demais concorrentes;

Por força destas obrigações contratuais, ao longo do ano de 2004, a TELECOM ITÁLIA MOBILE SpA efetivamente prestou à impugnante os serviços de consultoria geral e de administração estratégica, permitindo que a impugnante pudesse executar com presteza as suas atividades sociais e, sobretudo, incrementar a implementação — por meio das suas subsidiárias — de serviços de telecomunicação móvel, promovendo, patrocinando e coordenando o treinamento de profissionais responsáveis pela prestação dos referidos serviços;

Torna-se muitas vezes necessário buscar-se o aprimoramento por meio de contratação de consultorias internacionais, no caso a TELECOM ITÁLIA MOBILE SpA;

Em contrapartida, a impugnante pagou o valor de R\$ 4.165.996,69 pelos serviços, sendo os tributos incidentes sobre as remessas feitas ao exterior, em decorrência do aludido contrato, integralmente retidos na fonte e recolhidos aos cofres da Fazenda Nacional;

Por outro lado, esclarece a impugnante que, em nenhum momento, o referido contrato prevê a prestação de serviços pela TELECOM ITÁLIA MOBILE SpA, envolvendo a transferência de tecnologia para a impugnante, não estando, portanto, sujeito ao registro no INPI;

Quanto à glosa de despesas financeiras incorridas com o pagamento de juros à MAXITEL S/A, revela-se a mesma ilegal e arbitrária, sendo certo que as disposições legais invocadas na peça acusatória básica ou se revelam genéricas e desprovidas de suporte fático, ou não são aplicáveis ao caso em análise;

Em 01/09/2002 a impugnante e a MAXITEL firmaram o Instrumento Particular de Abertura de Crédito (fls. 109/110), restrita a um valor global de até R\$ 300.000.000,00, destinado ao custeio das atividades mercantis da impugnante;

A partir de então, mês a mês, as quantias tomadas pela Impugnante da Maxitel, seja de forma direta, seja por meio de pagamentos efetuados pela MAXITEL pela

conta e ordem da impugnante, eram totalizadas e devidamente remuneradas com base em percentual não superior a 105% da variação do CDI (cláusula segunda);

Em relação ao ano de 2004, os juros incidentes sobre os valores mutuados foram registrados na conta contábil R270025099, totalizando, no exercício, a quantia de R\$ 10.837.628,70;

A impugnante tem como principal objeto social a participação em outras sociedades do ramo da telefonia, sendo certo que, por via de consequência, os ajustes decorrentes da avaliação de tais investimentos pelo método da equivalência patrimonial representam sua mais relevante fonte de receita;

Vê-se que é absolutamente normal que uma sociedade tenha como objeto social a participação em outras sociedades, a despeito de apurar lucro contábil em um determinado exercício, não venha a dispor, nesse mesmo exercício, do capital necessário para fazer frente aos custos e despesas correntes e, ao mesmo tempo, alocar recursos para a realização de novos investimentos ou mesmo para a consolidação daqueles já existentes;

É justamente daí que advém a necessidade de captação dos recursos necessários à manutenção de toda a estrutura indispensável à produção de riquezas em benefício da tomadora de recursos, os quais devem estar disponíveis por ocasião do vencimento das obrigações e, sobretudo, nas ocasiões em que surgem as boas oportunidades de negócios;

Vale ressaltar que a despesa em questão decorre do pagamento de juros sobre as importâncias tomadas pela impugnante da sociedade Maxitel, sob a égide do Instrumento Contratual, não guardando relação seja com os descontos de títulos de crédito, seja com a concessão de deságio na colocação de debêntures ou títulos de crédito;

São despesas de juros registrados no período, não se tratando de pagamento antecipado ou de contabilização extemporânea de despesas financeiras, mas sim de registro das despesas com o pagamento de juros na forma estabelecida pela legislação comercial;

Tanto é verdade que, se a impugnante houvesse contabilizado os juros relativos a períodos anteriores e liquidados no ano-calendário de 2004 como despesa do exercício, então o saldo da respectiva conta contábil, em 31/12/2004 não seria constituído de R\$ 10.837.628,70 e sim de mais R\$ 48.000.000,00;

Apropriados foram, em observância ao regime de competência, os juros incorridos no ano objeto da autuação;

Importa deixar claro que, na medida em que a impugnante contabilizou a obrigação de pagar os juros pactuados, com o consequente lançamento a débito em conta de resultado (despesa financeira) a Maxitel registrou em conta de ativo, direito de mesmo valor, tendo como contrapartida um lançamento a crédito em conta de resultado (receita financeira), de modo que não pode o Fisco desconsiderar as despesas apropriadas pela impugnante, por um lado, e, por outro, beneficiar-se com a arrecadação dos tributos incidentes sobre as receitas contabilizadas pela MAXITEL (cópia do razão em anexo);

Como se não bastasse também foram glosadas as despesas decorrentes da anulação de receitas, referentes às despesas incorridas com o recolhimento de tributos

incidentes sobre as operações de mútuo realizadas com a sociedade MAXITEL e a TIM Celular que totalizam o montante de R\$ 8.427.780,75;

As operações de mútuo realizadas entre as citadas empresas estavam sujeitas à tributação pelo IOF e pelo IRRF;

Entretanto, com base no Decreto nº 4.494/2002, artigo 3º, nas operações de mútuo, em que pese ser o mutuante o responsável pelo recolhimento do IOF, é o mutuário quem suporta o ônus do tributo (contribuinte de fato);

Neste sentido, depreende-se que o mutuante repassa o encargo do referido imposto ao mutuário nos exatos valores incidentes sobre os valores objeto do contrato;

Conforme o disposto pelo artigo 729 do RIR/1999, nota-se, para efeitos tributários, a equiparação dos rendimentos auferidos por pessoa jurídica aos rendimentos de aplicações financeiras (em decorrência da entrega de recursos a outra pessoa jurídica);

Não obstante figurar o mutuante na qualidade de contribuinte do Imposto de Renda, tendo em vista que é ele quem auferir a renda representada pelo recebimento dos juros incidentes sobre o montante mutuado, o RIR/1999, mais especificamente em seu artigo 732, atribui ao mutuário a responsabilidade pela retenção na fonte do imposto, por ocasião do pagamento dos rendimentos (juros);

No presente caso, a impugnante registrou nesta conta as despesas decorrentes do recolhimento dos tributos incidentes sobre as operações de mútuo por ela realizadas com a empresa MAXITEL e TIM Celular, cujos encargos foram por ela assumidos.

Tratam-se, pois, de despesas próprias, devendo compor seu resultado;

Tais despesas referem-se aos tributos incidentes sobre as operações realizadas entre a impugnante e as sociedades TIM Celular e a Maxitel, nos anos de 2002 e 2003, contabilizadas no ano de 2004, na medida em que somente neste exercício as sociedades chegaram a um acordo quanto àquela que assumiria a responsabilidade pelo ônus financeiro decorrente do pagamento de tais tributos;

No que se refere ao contrato firmado com a MAXITEL, a impugnante figurou no pólo passivo da respectiva relação creditícia (mutuária), sendo, nesse contexto, responsável pelo recolhimento do IOF, por expressa determinação legal, à MAXITEL (substituta tributária);

Por outro lado, à impugnante foi atribuída, também pela legislação de regência, a responsabilidade pela retenção na fonte e pelo recolhimento do IR incidente sobre os juros decorrentes da operação de mútuo;

Contudo, nos anos-calendário de 2002 e 2003, o encargo do IOF recolhido pela MAXITEL não foi repassado à impugnante, o que só veio a ocorrer em 2004, momento em que as sociedades firmaram entendimento quanto à responsabilidade pelo ônus financeiro de tal tributo;

Por conseguinte, no mesmo ano-calendário, a impugnante liquidou as obrigações assumidas em razão do mútuo, conforme demonstra a planilha de controle "intercompany" (fls. 111/118) e contabilizou na conta nº N901145077 as despesas relativas ao tributo acima mencionado, no montante de R\$ 5.122.529,49;

Ainda em decorrência do mútuo realizado com a MAXITEL, a impugnante, por expressa determinação legal, obrigou-se a promover o recolhimento do IRRF incidente sobre os juros pactuados;

Contudo, a impugnante não promoveu o recolhimento do tributo dentro do prazo legal, mas tão somente no ano de 2004, devidamente acrescidos dos juros de mora, no valor de R\$ 2.858.279,25;

Dessa forma, tanto o montante relativo ao IOF quanto as quantias pagas pela impugnante a título de juros sobre o IRRF foram contabilizados na conta acima referida totalizando o montante de R\$ 7.980.808,74;

Quanto aos registros realizados por força do mútuo celebrado com a TIM Celular, a impugnante, por força deste contrato, ficou responsável pelo recolhimento do IOF;

Contudo, dada a identificação quanto ao responsável pelo ônus financeiro do tributo, não promoveu o recolhimento do imposto dentro do prazo legalmente estipulado, mas tão somente no ano de 2004;

Em decorrência do recolhimento extemporâneo do tributo, a impugnante promoveu o recolhimento dos juros, no montante de R\$ 60.190,36, totalizando o montante de R\$ 446.972,01;

Tratando-se de contingência e não de obrigação líquida e certa, poderia a impugnante, caso entendesse, à época, considerável a probabilidade de materialização da correspondente obrigação, constituir provisões para o pagamento do tributo em questão;

E, se acaso assim tivesse procedido, teria registrado em conta do passivo provisão no montante dos tributos recolhidos e objeto de controvérsia e, em contrapartida, despesa no resultado, sendo certo que, tratando-se de contrapartida da constituição de provisão, os correspondentes dispêndios, por expressa determinação legal, deveriam ser consequentemente adicionados, para fins de apuração das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL;

Por outro lado, uma vez materializadas, ou seja, confirmadas as projeções contabilizadas na forma de provisões, o valor das despesas adicionadas por ocasião da constituição de tais provisões, poderia ser, enfim, excluído do lucro contábil, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

Portanto, é indubitável que o IOF incidente nas operações de mútuo consistem em despesas que, nos termos da legislação vigente, podem ser deduzidas para a determinação do lucro real. Tratam-se, portanto, de despesas necessárias, restando plenamente atingidos os requisitos do artigo 299 do RIR/1999;

Tal procedimento, vale dizer, não produziu efeito fiscal diverso daquele que teria sido produzido nos respectivos anos em que as despesas foram apuradas, não tendo havido, portanto, qualquer prejuízo ao Fisco, que pudesse servir de base para a autuação;

Desse forma, ao deixar de deduzir tais despesas nos anos de 2002 e 2003, acabou por apurar, nos respectivos exercícios, prejuízo fiscal menor que o efetivamente verificado. Qualquer que fosse o exercício em que as despesas fossem deduzidas, o saldo do

prejuízo fiscal, no ano-calendário de 2005, seria idêntico, não restando configurado, pois, qualquer prejuízo ao erário;

Além disso, o Fisco efetuou a glosa de despesas no valor de R\$ 2.711.610,26, relativas às variações cambiais passivas decorrentes da flutuação do valor em Reais dos direitos adquiridos, em Euros, por ocasião da celebração do contrato de compra e venda das ações da sociedade GLB Serviços Interativos S/A;

Em 17/01/2003, as sociedades TIM Brasil S/A e a TV Globo S/A firmaram o anexo "Contrato de Compra e Venda e Ações e Outros Pactos", tendo por objeto a compra e venda de 29.999.999 ações de emissão da GBL Serviços Interativos S/A, sendo 9.999.999 ações preferenciais e 20.000.000 de ações preferenciais, representativas de 28,57% do capital social da referida sociedade;

Nos termos da Cláusula II do referido contrato, a TV Globo S/A comprometeu-se a pagar o preço pactuado no valor de 34.500.000,00 euros, mediante dação em pagamento dos direitos de veiculação de publicidade;

A impugnante, ao suceder a TIM BRASIL S/A, em todos os seus direitos e obrigações, via incorporação, registrou em seu ativo direito quantificado em euros, sujeito, portanto, às oscilações decorrentes das variações da cotação da moeda estrangeira em questão;

E, é justamente em decorrência das mutações do valor em reais de tal ativo no curso do ano calendário de 2004, que decorrem as despesas financeiras (variações cambiais passivas), no valor de R\$ 2.711.610,26, contabilizadas pela impugnante na conta objeto de glosa por parte do Fisco;

Tal glosa viola as disposições regulamentares, as quais asseguram a possibilidade de dedução das variações cambiais passivas;

As variações, segundo a legislação, deverão ser computadas de acordo com o regime de competência, para fins de apuração do lucro operacional;

Tal opção pode ser comprovada pela simples leitura das linhas 32 e 09, da Ficha 9A, destinadas ao preenchimento, respectivamente, das variações cambiais passivas e ativas calculadas com base no regime de caixa: em ambos os casos, a coluna destinada ao valor não possui saldo;

Se a impugnante efetivamente possuía direito vinculado à moeda estrangeira, sujeito, pois, às oscilações do valor do câmbio, e se o regime de tributação eleito é o de competência, não poderia o Fisco, ao arripio do RIR11999 efetuar a glosa das despesas financeiras contabilizadas na respectiva conta contábil, como se observa da tabela abaixo, elaborada com as informações extraídas do site do Banco Central do Brasil, ilustra bem a oscilação do Euro no curso do ano objeto da autuação. Nesse contexto de forte oscilação da moeda da União Européia, um mesmo direito quantificado em Euros produziu, no curso do exercício de 2005, tanto lançamentos a crédito em conta de variações cambiais ativas, quanto lançamentos a débito em conta de variações cambiais passivas;

O Fisco, ao proceder tais glosas, acabou por observar apenas um dos lados de uma mesma moeda, desconsiderando que a impugnante contabilizou e ofereceu à tributação, no ano de 2004, um total de R\$ 6.717.278,00, conforme informação refletida na linha 20, Ficha 06A — Demonstração do Resultado — PJ em geral;

Quanto ao lançamento decorrente de CSLL, mesmo que se entenda procedente o lançamento de principal de IRPJ, nem todas as infrações à legislação deste tributo constituem fato hábil a ensejar a formulação de exigência reflexa a título de CSLL;

Especificamente no caso dos autos, as supostas infrações cometidas não se processaram quando do cômputo do lucro contábil, mas sim em momento posterior: a apuração do lucro real;

O Fisco tratou como se idênticos fossem os conceitos de lucro real e de base de cálculo da CSLL, sendo que, na verdade, possuem matrizes legais e legislação totalmente diversa;

É bem verdade que em certos casos a legislação é específica no sentido de estender determinado tratamento fiscal, notadamente quanto à dedutibilidade de despesas, à apuração de ambos os tributos;

Note-se que somente em tais casos é que se legitima a aproximação das bases de cálculo de ambos os tributos, tudo em decorrência de expressa determinação legal;

Para que uma despesa possa ser tratada como dedutível quando da apuração da base de cálculo da CSLL, é necessária a conjunção de duas ordens de fatores: a comprovação, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, da efetividade da despesa; e a inexistência de previsão legal que determine a adição da despesa ao lucro contábil;

A efetividade das despesas (e não dos serviços) não foi questionada em momento algum pelo Fisco que, após longo procedimento fiscal limitou-se a questionar a necessidade dos correspondentes dispêndios única e exclusivamente com relação aos serviços de assistência técnica, mercadológica, de marketing e estratégica prestados pela Telecom Itália Móvil SpA, a efetividade da prestação dos serviços (e não da despesa);

Também já foi demonstrada a inexistência de norma que determine a adição de tais despesas ao lucro contábil, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu a matéria por meio do Acórdão 12-25.078, de 15/07/2009, da DRJ/RJI, (fls. 466 e seguintes), tendo sido lavrada a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO POR MEIO DE DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS.

Quando o fisco, durante o procedimento fiscal, colher elementos que culminem na glosa de despesas consideradas dedutíveis pelo sujeito passivo em sua declaração de rendimentos, caberá a este a sua comprovação, através de documentos hábeis e idôneos, tornando-se cabível a glosa quando deixarem de ser comprovadas as respectivas

operações.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. ANULAÇÃO DE RECEITAS REFERENTES A DESPESAS INCORRIDAS EM EXERCÍCIO ANTERIOR.

Devem ser glosadas as despesas com pagamento de juros e consectários sobre aquisição de ações de empresa ligada, quando ausentes elementos de prova, cujo ônus incumbia à interessada, de que os recursos captados foram empregados no desenvolvimento da atividade operacional do grupo, bem como na manutenção da respectiva fonte produtora, critérios para se considerar uma despesa necessária na forma da legislação fiscal.

VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS. INDEDUTIBILIDADE. OCORRÊNCIA.

Não há que se falar em dedutibilidade das despesas com variações cambiais passivas, quando o interessado deixa de trazer a escrituração contábil correspondente, lastreada em elementos convincentes, hábeis e idôneos, do modo pelo qual tais despesas foram apropriadas ao longo do ano.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

DESPESAS DESNECESSÁRIAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPROCEDÊNCIA.

Na falta de dispositivo legal que indique a adição de determinada despesa para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, não há como exigí-la.

As regras de dedutibilidade de despesas dirigidas expressamente à apuração do lucro real não se aplicam de forma reflexa à CSLL.

Lançamento Procedente em Parte

É o relatório.

Passo ao voto.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Do extenso relatório fiscal constata-se que em decorrência das glosas efetuadas pela fiscalização, foi determinado a retificação do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, de modo a nele refletir a redução do saldo de prejuízo fiscal e do saldo de base negativa da CSLL apurados pela Recorrente, no ano-calendário de 2004, no montante equivalente a R\$ 28.412.512,55.

A apreciação do recurso voluntário dar-se-á na ordem que apresentada as matérias:

1 - DA IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DAS DESPESAS DESCRITAS NA AUTUAÇÃO COM A REMUNERAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS À RECORRENTE.

Neste ponto inicial, a fiscalização efetuou as glosas de despesas sob o enfoque de não serem necessárias às atividades da empresa, tratando-se, no seu entender, portanto, de mera liberalidade ou por ser aquisição de bens do ativo imobilizado.

A recorrente afirma, nos dois recursos, em síntese que, resta evidente que as despesas incorridas a título de remuneração pelos serviços efetivamente prestados de organização de eventos, convenções e treinamentos prestados pela sociedade ABL Eventos Ltda., pelos serviços profissionais jurídicos prestados pela sociedade Telecom Italia América Latina S/A e pelos serviços de assistência técnica, mercadológica, de marketing e estratégica prestados pela Telecom Italia Mobile S.p.A., preenchem, inquestionavelmente, os requisitos da necessidade e da normalidade, impondo-se, assim, a sua classificação como despesas operacionais que se subsumem ao disposto no art. 299 do RIR/99.

Sobre o assunto, a legislação que versa sobre a dedutibilidade das despesas operacionais para fins tributários, artigos 251, 264, caput, 299, §§ 1º e 2º, 300, 304, e 923 do RIR/1999, assim dispõem:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º). Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem

ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

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).

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

Art. 923. 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, de 1977, art. 9º, § 1º).

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

Na esteira das disposições acima transcritas, é certo que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, como é o caso da recorrente, deve manter a escrituração com observância da legislação comercial e fiscal e deve manter em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar a sua situação patrimonial. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados desde que comprovados por documentos hábeis.

Com relação as despesas incorridas com serviços de organização de eventos, convenção e treinamentos prestados pela sociedade ABL EVENTOS LTDA., a autoridade julgadora de primeira instância manteve a glosa no valor de R\$ 1.113.820,89, dado que a contribuinte não teria logrado êxito em "demonstrar que retorno obteve com esses eventos, qual o incremento resultou em suas vendas, em síntese, qual benefício auferiu com referidos eventos."

Consta do voto recorrido que:

Nesse passo, cumpre ressaltar que não há de se falar em falta de comprovação das despesas glosadas, eis que todas se encontram respaldadas em documentação acatada pela fiscalização, de sorte que a lide restringe-se na apreciação de serem ou não as despesas, objeto da presente autuação, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

Compulsando os documentos apresentados à fiscalização (fls. 159/170), faturas, planilhas e lançamentos contábeis bem como os anexados na fase de impugnação (docs. 02, 03 e 04), constato a meu entendimento, que todos eles são relacionados com a realização dos aludidos eventos no ano de 2004. Pois, a exigência de comprovação tem de

guardar proporção com o objeto a ser provado. A recorrente apresentou documentos sobre o qual se fundam as obrigações contratadas, além do que a fiscalização não questionou a veracidade dos documentos e das faturas contabilizadas relativas aos pagamentos das despesas questionadas.

Quanto ao segundo requisito para a dedutibilidade de despesas na apuração do lucro líquido, que devam as despesas serem usuais/normais e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (requisitos subjetivos), da análise dos documentos e relatórios apresentados (fls. 159/170), não resta dúvida, de que as despesas incorridas pela recorrente com a promoção de eventos, convenções e treinamentos em comento possuem relação direta com o seu objeto social e, por conseguinte, destinam-se à manutenção da respectiva fonte produtora, com o incremento das atividades que ela desempenha.

Da mesma forma com relação a dedutibilidade das despesas incorridas com serviços profissionais jurídicos prestados pela sociedade TELECOM ITALIA AMÉRICA LATINA S/A, no valor de R\$ 1.155.675,26, consta do acórdão recorrido que a contribuinte não teria conseguido demonstrar a efetividade da prestação dos referidos serviços jurídicos por ela contratados e, por via de consequência, a sua necessidade à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Analisando os documentos 05 e 06 acostados na fase de impugnação (Atas de Reuniões do Conselho de Administração no ano de 2004 e outras declarações), ao contrário do relatado no voto recorrido, entendo que, de fato, os assentamentos nestes documentos revelam-se suficientes para demonstrar a efetividade dos serviços jurídicos contratados pela recorrente e, tendo em vista os efetivos pagamentos contabilizados, ao meu ver, em consonância com vasta jurisprudência deste E. Conselho, justificam-se as respectivas despesas.

Com relação a dedutibilidade das despesas incorridas com os serviços prestados pela TELECOM ITALIA MOBILE S.p.A., no valor de R\$ 4.165.996,69, às fls. 95/103 encontra-se cópia do contrato com tradução juramentada cujo objeto é a prestação por parte da TIM para a TIM BR dos seguintes serviços: (i) implementação e supervisão das vendas e estratégias de marketing; (ii) políticas de recursos humanos/comunicações;- (iii) políticas de compra e organização de inventário; (iv) estratégias financeiras; (v) supervisão contábil; (vi) implementação de -ferramentas de planejamento contábil; (vii) estratégias de cobrança; (viii),desenvolvimento de processo ligado, ao relacionamento com clientes; (ix) políticas de precificação; (x) análise de concorrência; (xi) desenvolvimento de novos produtos e Serviços; (xii) assuntos técnicos relacionados aos assuntos Jurídicos e Regulatórios ("Serviços").

Às fls. 172/179 encontram-se cópias das notas fiscais e dos lançamentos contábeis dos efetivos pagamentos relativos as despesas incorridas.

Pelo exposto até aqui, entendo deva ser reformada a decisão recorrida quanto a este ponto.

2 — DA IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DAS DESPESAS FINANCEIRAS INCORRIDAS PELA RECORRENTE.

Neste segundo ponto, de início, cabe analisar a “Dedutibilidade das despesas incorridas com o pagamento de juros à Maxitel S/A.

Aqui, também, a fiscalização efetuou as glosas de despesas no valor de R\$ 10.837.628,70 sob o enfoque de não serem necessárias às atividades e manutenção da empresa, com base nos artigos 251, 299 e 374 todos do RIR/1999.

A autoridade julgadora de primeira instancia assim decidiu:

“O negócio que desencadeou a glosa em questão teve como pano de fundo o contrato de abertura de crédito que celebraram entre si a interessada e a empresa MAXITEL S/A, no ano de 2002. Ou seja, ambas as empresas adquiriram para cada uma delas (entre si) valores a título de empréstimos, através do contrato de fls. 109/110.

Na verdade, questiona-se onde estaria a operacionalidade da transação. De que forma tais despesas, decorrentes das operações de empréstimos mútuos atingiriam a atividade operacional da empresa, já que uma tomava empréstimo com a outra, não havendo nenhum ingresso de novo numerário para impulsionar as negociações corporativas ou mesmo algum capital de giro para investimento. Ao contrário, o dinheiro continua no mesmo grupo. E este é o ponto crucial da glosa efetuada pelo fisco, independente da apropriação dos juros referentes a tais empréstimos. É inequívoco que, se o interessado demonstrasse que os recursos captados das pessoas ligadas, efetivamente, foram empregados na realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, os juros e consectários advindos destas transações financeiras poderiam ser considerados necessários. Entretanto, a interessada, em sua impugnação, rebateu as inferências fiscais, pautando-se na lógica das operações realizadas e no equívoco ou na falta de previsão legal acerca da infração descrita pelo Fisco.

Ora, quanto ao enquadramento legal, em que pese ter sido citado o artigo 374 do RIR/1999, também constam da autuação os artigos 299, § 1º e 2º e o artigo 251, todos do RIR/1999, onde ressaltam que a despesa para ser dedutível deve atender os requisitos legais da necessidade, usualidade, normalidade, entre outros, que juntos possam comprovar a efetividade das operações e sua utilidade para a manutenção da fonte produtora da empresa, o que no caso, entendo não ter ocorrido.”

Defende-se a interessada no recurso ora apreciado:

“Vê-se, portanto, que é absolutamente normal que uma sociedade que tenha como objeto social a participação em outras sociedades, a despeito de apurar lucro contábil em um determinado exercício, não venha a dispor, nesse mesmo exercício, do capital necessário para: (i) fazer frente aos custos e às despesas correntes; e, ao mesmo tempo, (ii) alocar recursos para a realização de novos investimentos ou mesmo para a consolidação daqueles já existentes.

Por isso, tem-se que, ao contrário do que sustenta o acórdão ora recorrido, os empréstimos, contraídos junto à Maxitel S/A, resultaram sim em ingresso de novo numerário nos cofres da ora Recorrente, os quais foram empregados na manutenção de toda a estrutura indispensável à consecução do seu objeto social, que, como visto, consiste precipuamente na participação em outras sociedades do ramo de telecomunicações.

Ademais, como já mencionado, o pagamento de juros por parte da Recorrente está devidamente consubstanciado em contrato firmado entre as partes, sendo certo que as taxas utilizadas para o cálculo da remuneração do capital mutuado (CDI) guardam absoluta razoabilidade com aquelas praticadas no mercado.

Por fim, é importante deixar claro que, na medida em que a Recorrente contabilizou a obrigação de pagar os juros pactuados, com o consequente lançamento a débito em conta de resultado (despesas financeiras), a Maxitel S/A

registrou, em conta de ativo, direito de mesmo valor, tendo como contrapartida um lançamento a crédito em conta de resultado (receitas financeiras), de modo que, não pode o Fisco desconsiderar as despesas apropriadas pela Recorrente, por um lado, e, por outro, beneficiar-se com a arrecadação dos tributos incidentes sobre as receitas contabilizadas pela Maxitel S/A.

E, para que não restem quaisquer dúvidas quanto a este particular, a ora Recorrente trouxe aos autos cópia do razão da conta contábil R151024293 ("Juros s/ Mútuo — Coligadas") (doc. nº 10 da impugnação), na qual a Maxitel S/A contabilizou os juros devidos pela Recorrente, os quais, ao final do exercício autuado, totalizavam exatamente R\$ 10.837.628,38."

Há que ficar claro que os procedimentos fiscais consistentes em glosar despesas financeiras, por desnecessárias, em função de empréstimos feitos a outras empresas estão na seara das presunções simples e, como tal, a prova da desnecessidade dos dispêndios é inteiramente da fiscalização.

No caso em exame, a fiscalização limitou-se a glosar integralmente o valor declarado como "Despesas financeiras" na DIPJ, sem, ao menos, verificar as contas contábeis que compõe o referido saldo.

Por isso, nesse ponto, as exigências não podem prevalecer, pois apoiadas em mera presunção não sustentada em prova convincente.

Com relação ao item "Dedutibilidade das despesas decorrentes da anulação de receitas".

Mais uma vez a fiscalização procedeu a glosa de despesas contabilizadas pela recorrente na conta contábil "*Anulação Receita de Exercício Anterior*", referentes ao recolhimento de tributos incidentes sobre as operações de mútuo (IOF), realizadas com as sociedades Maxitel S/A e TIM Celular S/A, que totalizam o montante de R\$ 8.427.780,75 por entender que as despesas em questão não seriam essenciais à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora, uma vez que não teria sido demonstrada a sua necessidade, usualidade e normalidade das operações de mútuo a ela relacionadas.

Transcreve-se excerto do voto:

"Entendo, da mesma forma acima esposada, que, como os mútuos efetuados entre empresas ligadas não possuíam o caráter de necessidade, usualidade e normalidade, ou seja, as despesas advindas desses contratos não seriam essenciais à manutenção da atividade operacional da empresa, as despesas também advindas destes empréstimos, contraídas em face da contabilização dos recolhimento de IOF para aos anos de 2002 e 2003 apenas no ano de 2004, não seriam dedutíveis, eis que os empréstimos per si, foram contraídos por essas empresas, 'data venia', por mera liberalidade, já que não há provas da influência dos mesmos nas operações da empresa interessada"

No recurso alega a interessada em síntese que:

"as operações de mútuo realizadas pela Recorrente estavam sujeitas à tributação pelo Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF e pelo Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF, nos termos da legislação vigente à época. Dispõe a legislação que o

contribuinte do IOF é a pessoa jurídica tomadora de crédito, isto é, o mutuário e o responsável tributário pelo recolhimento do tributo ao Tesouro Nacional é a pessoa que concede o crédito, ou seja, o mutuante. Portanto, nos termos do Decreto 4.494/2002, em uma operação de mútuo, em que pese ser o mutuante o responsável pelo recolhimento do IOF, é o mutuário quem suporta o ônus do tributo (contribuinte de fato). Nesse diapasão, depreende-se que o mutuante repassa o encargo do referido imposto ao mutuário nos exatos valores incidentes sobre os valores objeto do contrato. Além disso, segundo o disposto nos artigos 729 e 730, ambos do RIR/1999, o rendimento auferido por meio de operação de mútuo também está sujeito à incidência do Imposto sobre a Renda.

Não obstante figurar o mutuante na qualidade de contribuinte do Imposto sobre a Renda, tendo em vista que é ele quem auferir a renda representada pelo recebimento dos juros incidentes sobre o montante mutuado, o RIR/1999, mais especificamente em seu artigo 732, atribui ao mutuário a responsabilidade pela retenção na fonte do imposto, por ocasião do pagamento dos rendimentos Juros).

Assim é que, no presente caso, a ora Recorrente registrou na Conta Contábil N901145077 ("*Anulação Receita de Exercício Anterior*") as despesas decorrentes do recolhimento dos tributos incidentes sobre as operações de mútuo por ela realizadas com as sociedades Maxitel S/A e TLM Celular S/A, cujos encargos foram por ela assumidos. Tratam-se, pois, de despesas próprias, devendo, por via de consequência, compor o seu resultado.

Ocorre que, tais tributos, não obstante se refiram a competência de 2002 e 2003, somente foram contabilizados como despesas no curso do ano-calendário de 2004, na medida em que, apenas nesse exercício, as sociedades envolvidas nas operações de mútuo chegaram a um acordo quanto a quem caberia assumir o ônus financeiro decorrente do pagamento de tais tributos, que, como visto, ao final, coube exclusivamente à ora Recorrente.

Ora, tratando-se de contingência e não de obrigação líquida e certa, poderia a Recorrente, caso entendesse, à época, considerável a probabilidade de materialização da correspondente obrigação, constituir provisões para o pagamento do tributo em questão — jamais uma obrigação no passivo (contas a pagar), com fundamento no art. 13, da Lei 9.249/95 e no art. 41 da Lei 8.981/95. Cita jurisprudência pacífica do Conselho de Contribuintes.”

Encontra-se anexados na impugnação planilha discriminando os lançamentos contábeis objeto da operação, bem como os DARFs dos respectivos recolhimentos.

Não resta dúvida que a prevalecer o quanto decidido por este relator relativamente ao item anterior “Dedutibilidade das despesas incorridas com o pagamento de juros à Maxitel S/A., o mesmo deverá ser considerado quanto a este ponto. Pelo que não deve prevalecer a exigência.

Por fim, com relação ao item “*Dedutibilidade das despesas decorrentes de variações cambiais passivas, no valor de R\$ 2.711.610,26*”, mantida pela DRJ, a qual consigna no voto que, no caso concreto, a recorrente não teria demonstrado a ocorrência das variações cambiais por meio de documentos hábeis, dentre os quais os competentes registros contábeis.

Nesta fase, defende-se a recorrente alegando:

Como se vê, a Recorrente, ao suceder a TIM Brasil S/A em todos os seus direitos e obrigações, via incorporação, registrou em seu ativo direito quantificado em Euros, sujeito, portanto, às oscilações decorrentes das variações da cotação da moeda estrangeira em questão.

E, é justamente em decorrência das mutações do valor em reais de tal ativo, no curso do ano-calendário de 2004, que decorrem as despesas financeiras (variações cambiais passivas), no valor de R\$ 2.711.610,26.

Os artigos 375 e 377, ambos do RIR/1999, prevêm o tratamento fiscal a ser conferido às contrapartidas das variações monetárias, respectivamente, ativas e passivas, dos valores dos direitos e das obrigações contabilizados. Como se verifica da leitura das aludidas disposições regulamentares, as variações monetárias deverão ser computadas, de acordo com o regime de competência, para fins de apuração do lucro operacional.

O artigo 378, do RIR/1999, por sua vez, estende às variações cambiais ativas e passivas o tratamento fiscal conferido às variações monetárias:

Assim é que, em observância ao disposto na MP 2.158-35, de 24/08/2001, a Recorrente optou pela tributação dos resultados atinentes às variações cambiais (ativas e passivas), em atenção ao regime de competência. Tal opção pode ser comprovada pela simples leitura das linhas 32 e 09, da Ficha 9A (Demonstração do Lucro Real-PJ em Geral), da DIPJ 2005 (vide fls. 09), destinadas ao preenchimento, respectivamente, das variações cambiais passivas e ativas calculadas com base no regime de caixa: em ambos os casos, a coluna destinada ao valor não possui saldo.

Ora, se, como visto, a Recorrente efetivamente possuía direito vinculado à moeda estrangeira, sujeito, pois, às oscilações do valor do câmbio, e se o regime de tributação eleito é o de competência, não poderia a Fiscalização Federal, ao arrepio do disposto nos já citados artigos 375 e seguintes, todos do Regulamento do Imposto de Renda para 1999, efetuar a glosa das despesas financeiras contabilizadas na respectiva conta contábil.

Conforme planilha apresentada constata-se que não é difícil notar que, cada um Euro contabilizado em reais (R\$ 3,64305), em 31.12.2003, produziu, ao final do exercício (31.12.2004), um total de R\$ 0,41 (quarenta e um centavos), a título de variações cambiais ativas e, por outro lado, o montante de R\$ 0,44, sob a rubrica de variações cambiais passivas.

Desta forma, a Fiscalização Federal, ao proceder à glosa das despesas contabilizadas pela Recorrente na conta contábil # R202095039, acabou por observar apenas um dos lados de uma mesma moeda.. Desconsiderou, contudo, que a Recorrente contabilizou e ofereceu à tributação, no exercício de 2005, um total R\$ 6.717.278,00, conforme informação refletida na linha 20, da Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral, da DIPJ 2005 (vide fls. 08).

Deve ser destacado que, ao contrário do que sustenta o acórdão recorrido, a Recorrente anexou aos presentes autos o razão da conta contábil # R202095039, às fls. 174/179, na qual foram registradas as variações cambiais passivas em comento.

Aliás, o fato de a Delegacia de Julgamento não ter levado em consideração o referido razão para o julgamento administrativo de primeira instância, levanta a séria suspeita de que os documentos anexados ao presente processo anteriormente à impugnação não foram analisados pelo aludido órgão jurisdicional. Só assim se pode justificar a assertiva constante do acórdão a saber: **"sequer o registro contábil foi apresentado"**.

Pois bem. Compulsando os documentos juntados na impugnação, quais sejam: (i) **"Contrato de Compra e Venda de Ações e Outros Pactos"**, celebrado entre as sociedades TIM Brasil S/A e a TV Globo S/A, do qual resultaram as variações cambiais

passivas (doc. nº 12 da impugnação); e (ii) documentos extraídos do site do BANCO CENTRAL DO BRASIL, com informações a respeito da oscilação do Euro no curso do ano objeto de autuação, que acabou por resultar nas variações cambiais passivas (doc. nº 13 da impugnação), mais os efetivos lançamentos contábeis apresentados no Livro Razão, ao meu ver, referendam as alegações da recorrente relativas às glosas ora em apreço. Pelo que ousou discordar do entendimento da colenda turma de julgamento no que se refere às condições de dedutibilidade de despesas, também neste item.

A esse respeito, conceito de necessidade, normalidade e usualidade das despesas para fins de sua dedução na apuração do lucro real, assim comenta o Mestre NOÉ WINKLER, em sua obra Imposto de Renda — Editora Forense, 2ª. Edição, às fls. 439:

“O art. 47 da Lei nº 4.506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80 (art. 299 do RIR/99), ao estabelecer que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que comumente se denomina de cláusula geral. Isto significa que o legislador evitou baixar norma exemplificativa ou, muito menos taxativa. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto.

No meu entender, o conjunto de provas contido nos presentes autos, apresentam-se suficientes para afastar, de logo, a existência de gesto de liberalidade, uma vez que se trata de operações normais praticadas em transações desse gênero, com transferência de direitos e obrigações e todas respaldadas em documentação adequada ao tipo de operação que representam.”

Por tudo o quanto exposto, conduzo meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator