



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

Processo nº 19515.001758/2008-59
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.517 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ-CSLL-IRRF
Recorrente COMPANHIA DE GÁS DE SÃO PAULO - COMGÁS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004, 2005, 2006

DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. GLOSA. IMPOSSIBILIDADE.

Para a glosa das despesas, quando sejam normais ou usuais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, isto é, quando guardem estreito relacionamento com a atividade explorada e com a manutenção da fonte produtora, é indispensável que a investigação da veracidade e legitimidade, não só seja exaustiva, como fique comprovada nos autos a sua efetivação. Tendo faltado o necessário aprofundamento da ação fiscal, é de concluir-se pela validade da documentação apresentada para justificar a insubsistência das glosas efetuadas. Assim sendo, necessárias, usuais e normais segundo a atividade desenvolvida pela Pessoa Jurídica, as despesas efetivamente suportadas, devem ser consideradas dedutíveis para efeito de se determinar o lucro tributável.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

PAGAMENTOS SEM CAUSA / OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. CARTÃO MAGNÉTICO DE INCENTIVO. CARTÃO FLEXCARD. OBRIGAÇÃO CONTRATUAL. IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO. FALTA DE PROVA. INAPLICABILIDADE DO § 1º DO ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995.

A exigência do imposto de renda na fonte com fundamento no artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, somente se sustenta quando houver indiscutível comprovação de que o sujeito passivo efetuou pagamento sem causa justificada ou operação não comprovada. Tendo sido comprovada a causa dos pagamentos e as respectivas operações, através de apresentação de

documentação hábil e idônea, não há como subsistir a exigência do imposto de renda na fonte.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

COMPANHIA DE GÁS DE SÃO PAULO - COMGÁS, contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 61.856.571/0001-17, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo - SP, Estado São Paulo, à Rua das Olimpíadas, nº 205 – 10º Andar - Bairro Vila Olímpia, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - SP, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 1727/1742, prolatada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP I, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1766/1813.

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - SP, em 27/05/2008, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; e Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF (fls. 1384/1412), com ciência via AR, em 28/05/2008 (fl.1413), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.949.457,27), a título de impostos e contribuição, acrescido de multa lançamento de ofício normal 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e contribuição referente ao exercício de 2004 a 2006, correspondente aos anos-calendário de 2003 a 2005, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa referente aos exercícios de 2004 a 2006, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 – QUANTO AO AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ

1.1 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS. Valor apurado conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que faz parte integrante deste Auto. Infração capitulada nos arts. 249, inciso I, 251, § único, 299 e 300, do RIR/99.

2 – QUANTO AO AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE CSLL

2.1 - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL. Valor apurado conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que faz parte integrante deste Auto. Infração capitulada no art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

3 - QUANTO AO AUTO DE INFRAÇÃO CONEXO DE IRRF

3.1 - OUTROS RENDIMENTOS - PAGAMENTOS SEM CAUSA / OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. Falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada. Infração capitulada no art. 674, § 1º, do RIR/99.

3.2 - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RETENÇÃO OU RECOLHIMENTO DO IRRF. Multa devida pela falta de retenção ou recolhimento do IRRF após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, conforme descrito no Termo de Verificação, que faz parte integrante deste Auto. Infração capitulada no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Constatação Fiscal (fls. 1376/1383), entre outros, os seguintes aspectos:

- que, em 15/01/2008, intimamos o contribuinte a apresentar esclarecimentos, por escrito, a qual finalidade foram premiados os respectivos beneficiários e comprovar a necessidade e efetividade da realização dos serviços, respalda por documentação hábil e idônea, inclusive explicitando o nexos causal da utilização do referido meio de pagamento (Cartão Magnético de Incentivo) com a atividade-fim da empresa;

- que, em atendimento, apresentou os seguintes esclarecimentos referentes aos pagamentos a beneficiários "clientes":

a) Promoção de Vendas:

Finalidade: Programa de vendas que ofereceu "vales-presentes" aos condomínios verticais da região Metropolitana de São Paulo, de Campinas, da Baixada Santista e de São José dos Campos, mediante cartão Flexcard. Apenas foram alcançados condomínios com necessidades de manutenção/obras e que implementassem a utilização do gás natural canalizado, com propostas comerciais assinadas em determinada data;

b) Devolução de Valores Pagos a Maior:

Finalidade: Ação de "pós-venda que realizou uma revisão técnica em alguns condomínios que apresentavam problemas na conversão. Após as correções realizadas foi feito acompanhamento de consumo que gerou a necessidade de restituir o grupo de clientes afetados. Isso ocorreu na fase de transição do FATGAS para o atual CDX (sistemas de faturamento utilizados pela COMGÁS), nesta data não havia possibilidade de fazer a devolução via fatura de gás, motivo pelo qual fora aprovada a devolução mediante utilização do cartão Flexcard;

c) Plano de Fidelização pela falta de gás:

Finalidade: Ação com a finalidade de compensar a paralisação do fornecimento do gás natural a determinados clientes da Zona Norte da cidade de São Paulo. Não se trata de um programa, mas de uma ação pontual que objetivou abrandar o desconforto sofrido pelos usuários de gás natural, motivado pela ruptura de nossa rede de abastecimento por obra de outra concessionária de serviços públicos;

d) Desconto concedido à cliente:

Finalidade: Conforme informações colhidas de nossa área comercial, trata-se de mero desconto A. cliente da COMGÁS;

e) Valor Pago a Cliente:

Finalidade: Conforme informações colhidas de nossa área comercial, trata-se de mero pagamento de valor devido à cliente da COMGÁS;

- que quanto à comprovação da necessidade e efetividade da realização dos serviços, respalda por documentação hábil e idônea, inclusive explicitando o nexo causal da utilização do referido meio de pagamento (Cartão Magnético de Incentivo) com a atividade-fim da empresa, o contribuinte não apresentou nenhuma documentação que confirmasse as referidas alegações, e, informou que Necessidade e Nexo Causal: Todos os pagamentos efetuados pela CONGAS, como sói ocorrer com empresas de elevado nível de controle, obedecem a moroso processo administrativo interno, tal como cadastramento de conta corrente com lastro em carta com papel timbrado assinado pelo representante do fornecedor (com firma reconhecida), vencimento mínimo de 8 (oito dias) a contar do cadastramento da fatura no sistema, rigoroso controle em sistema de informática (o que demanda variados níveis de aprovação de gestores), etc.. Em sendo esse processo, e não se justificando a submissão dos clientes da COMGÁS ao sistema de pagamento idêntico àquele dispensado para pagamento de nossos fornecedores, a forma escolhida (Cartões FlexCard) se mostrou bastante útil do ponto de vista operacional, já que viabilizou o creditamento de numerário à clientes da COMGÁS de forma simplificada, além da transferência A terceiro (Incentive House S/A) da etapa mais complexa do processo, qual seja, o efetivo pagamento;

- que, portanto, considerando que o contribuinte não demonstrou o nexo causal com a atividade fim da empresa, bem como, não apresentou documentação, hábil e idônea, que comprovasse a efetiva realização das despesas, demonstramos os valores referentes às Notas Fiscais - Faturas de Serviços emitidas por INCENTIVE HOUSE S/A, CNPJ Nº 00.416.126/0001-41, que será glosada como despesas indedutíveis, nos termos do art. 304 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999;

- que em decorrência da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), no qual foram apurados pagamentos sem causa, resultaram insuficiência na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre Lucro Líquido;

- que a legislação de Imposto de Renda estabelece que, todos os pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não quando não comprovada a operação ou a sua causa, estarão sujeitos à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) - art. 674, § 1º do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999. Inclusive que, quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto (art. 725 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999). Assim, elaboramos o Reajustamento da Base de Cálculo;

- que, no que diz respeito **a rendimentos sobre trabalho assalariado – falta de recolhimento de IRFON**, é de se dizer que considerando que o contribuinte informou que não houve a retenção do Imposto de Renda na Fonte sobre os pagamentos efetuados; não apresentou nenhuma documentação que demonstrasse que os referidos pagamentos foram declarados no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e; não apresentou nenhuma documentação referente ao efetivo recolhimento do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os pagamentos efetuados a título de "Gratificação por Superação de Metas de Vendas", pagos através do "Cartão Magnético de Incentivo" (Cartão FlexCard) aos funcionários, procedemos ao lançamento da multa isolada pela falta de retenção do Imposto de Renda na Fonte, sobre rendimento de trabalho assalariado;

- que fica o contribuinte intimado a dar ciência aos funcionários acima identificados pelo número do Cadastro da Pessoa Física (CPF) que, poderão sofrer fiscalização, com lançamento de multa de ofício, caso não sejam providenciadas as respectivas regularizações (retificação das DIRPF) quanto ao total dos rendimentos sobre o trabalho assalariado tributáveis;

- que as verificações fiscais referentes ao Imposto de Renda na Fonte (IRFON), objeto de lançamento de ofício, ficaram circunscritas aos períodos de referências programados, e, no resguardo dos interesses da Fazenda Nacional, novos exames poderão ser realizados, para execução de Programas com objetivos diversos, ou à vista de dados supervenientes que forem obtidos em diligências posteriores, relacionados com qualquer outro Programa, permitindo, desta forma, a continuidade da ação fiscal.

Em sua peça impugnatória de fls. 1415/1452, apresentada, tempestivamente, em 26/06/2008, a autuada se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que ainda que a Impugnante tenha apresentado toda a documentação que demonstrava cabalmente que os pagamentos estavam relacionados a atividade fim da Impugnante e, portanto, referidas despesas eram dedutíveis da base de cálculo do IR e CSLL, o ilustre Auditor Fiscal entendeu por não comprovado documentalmente o nexo de causalidade entre os pagamentos e os referidos programas, optando pela constituição de crédito tributário sobre esses valores;

- que, pela mesma razão, lavrou outro Auto de Infração, constituindo crédito tributário por ausência de retenção do Imposto sobre a Renda na Fonte - IRFON sobre os valores pagos aos beneficiários dos programas, fundamentando-o na ausência de indicação de que o pagamento foi feito não estava de acordo com os requisitos legais:

- que todos os Autos de Infração foram lavrados pelo mesmo fundamento de fato, qual seja, a suposta falta de indicação da Impugnante do nexo de causalidade entre os pagamentos individuais realizados com atividade fim da empresa;

- que a COMGÁS é uma distribuidora de gás natural canalizado que atende aos mercados residencial, comercial, industrial, veicular, de co-geração e termogeração, no Estado de São Paulo, com mais de 700 mil clientes. Sua área de concessão abriga cerca de 30% do Produto Interno Bruto (PIB) do País, abrangendo 177 municípios das regiões metropolitanas de São Paulo e de Campinas, além da Baixada Santista e do Vale do Paraíba;

- que como se depreende do exposto acima, os objetivos empresariais da COMGÁS estão relacionados a atividades de conquista e manutenção de rede de consumidores dentro de sua área de atuação. Para tanto, a COMGÁS dispõe de algumas ferramentas, dentre as quais destacamos, por conta da finalidade desse processo administrativo, as de "marketing motivacional";

- que essas ferramentas se traduzem em programas de incentivo, cujos beneficiários podem ser (i) consumidores finais, dos quais se busca fidelidade ou - como ocorreu na maior parte das vezes - a adequação de alguma contingência na relação comercial, ou (ii) consultores de vendas, funcionários da COMGÁS, que superem metas individuais de captação de novos consumidores dos produtos comercializados pela COMGÁS;

- que, como regra, esses programas de incentivo utilizavam como meio físico de transferência do benefício, o cartão "Flexcard";

- que importante salientar que, embora o cartão "Flexcard" fosse correntemente utilizado nos programas de "marketing motivacional" e, portanto, tinha sua imagem geralmente vinculada a esse objetivo, exceto nos casos de pagamento aos Consultores de Vendas (empregados, como dito acima) e "promoção de vendas", esse meio (cartão Flexcard) serviu Impugnante para dar dinâmica às suas operações financeiras tendentes à devolução de valores aos seus consumidores (nos casos de faturamento maior, como se verá mais adiante) e, também, à compensação de desconfortos ocasionados por paralisação de fornecimento do gás;

- que, **no que diz respeito a promoção de vendas**, é de se dizer, que na carta são descritas as principais regras referentes inclusão de beneficiários e premiação oferecidos para os seguintes programas: PROMOÇÃO COMGÁS NA PORTA, PROMOÇÃO RELIGA COMGÁS e PROMOÇÃO VALE PRESENTE, tendo sido adotado para este o cartão FLEXCARD como instrumento de remuneração aos beneficiários;

- que segundo se verifica no item 4 do "Demonstrativo das Operações Realizadas - Incentive House" (doc. 8), a Impugnante identificou todos os condomínios abrangidos pelo programa, assim como o endereço completo desses destinatários e seu CNN;

- que da análise da referida planilha, também se depreende que todos os dispêndios efetuados no programa promoção de vendas se adequaram perfeitamente ao programa de incentivo em que estavam inseridos;

- que é indubitável, portanto, que este programa está intimamente relacionado às atividades da Impugnante, já que objetiva, por meio de um plano concreto de aumento de sua rede de clientes, obter maior venda de seu produto, gás canalizado;

- que, portanto, a Impugnante não pode ser autuada por descumprimento dos artigos 304 e 674 do RIR/99, eis que logrou comprovar, tanto no procedimento fiscalizatório como nesta oportunidade, que há uma programa de incentivo com regras rígidas e claras dentro de seu objetivo social (distribuição de gás), procedeu ao benefício, indicou os beneficiários dos planos, informou a fiscalização sobre a causa dos referidos pagamentos;

- que, **no que diz respeito a devolução de valores pagos a maior**, é de se dizer, que como consignado linhas atrás, o programa contratado com a empresa Incentive House, normalmente utilizado pelas empresas em geral para marketing motivacional, em decorrência de sua sistemática simples e rápida de transferência de valores (via cartão Flexcard), foi utilizado para devolução de valores pagos a maior a clientes;

- que, com efeito, a Impugnante aproveitou apenas a sistemática de distribuição de numerário oferecido pela empresa Incentive House, rica pela velocidade na transferência de valores;

- que não se trata, portanto, de pagamento, mas tão somente de devolução de valores que a Impugnante cobrou a maior e constatou após análise minuciosamente técnica, na qual os medidores de consumo de gás indicaram que houve cobrança a maior;

- que, assim, resta indubitável, por meio da documentação novamente apresentada ao Fisco, que estes valores não devem ser considerados para efeito de tributação pela IRPJ e CSLL;

- que, **no que diz respeito ao plano de fidelização pela falta de gás**, é de se dizer, que por meio desta ação, a COMGÁS se compromete junto a seus clientes a "compensá-los" por eventuais paralisações no fornecimento de gás, que causam desconforto ao cliente e, de forma geral, atingem o próprio nome e imagem da Impugnante;

- que, como exemplo, citemos o caso de uma paralisação em uma noite fria de domingo. O cliente liga o fogão para preparar o jantar e não há gás. Problema que se resolve pedindo comida fora. No entanto, antes de se deitar, lembra que a falta de gás também afetou o chuveiro e não pode tomar banho, como de praxe faz todos os dias;

- que este tipo de problema causa enorme indignação ao usuário do gás canalizado e denegri a imagem da Impugnante e, por esta razão, para amenizar esta problemática, a Impugnante "indeniza" seus clientes por meio desta ação;

- que, assim, não há que se falar em falta de indicação dos beneficiários, em ausência de comprovação da causa ou operação e nem tampouco que não há correlação com a atividade fim da Impugnante, eis que absolutamente comprovado a obediência a todos estes requisitos;

- que, portanto, os fundamentos acima expostos e o suporte probatório respectivamente relacionado a eles (ora juntados aos autos), acerca dos pagamentos efetuados a título de "promoção de vendas", "devolução de valores pagos a maior" e "fidelização pela falta de gás", comprovam documentalmente os seguintes elementos: (1). a existência de causa ou operação que dê azo aos referidos pagamentos e a sua comprovação; (2). a total correlação dos pagamentos com a atividade fim da Impugnante; e (3). a indicação dos respectivos beneficiários;

- que, contudo, se esses 3 elementos estão documentalmente comprovados, conforme acima demonstrado, a exigência fiscal em questão não deve proceder eis que levada a termo exatamente sob o fundamento da não comprovação documental desses elementos;

- que a Fiscalização atribuiu às despesas decorrentes das Faturas emitidas pela empresa INCENTIVE HOUSE, despesas estas decorrentes dos programas acima relatados, o caráter de despesas "não necessárias" e, portanto, indedutíveis da base de cálculo do IR e CSLL;

- que as despesas operacionais são aquelas usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, não computadas nos custos, e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora;

- que o dispositivo do Regulamento (art. 299) estabelece requisitos para a caracterização de uma despesa como operacional, quais sejam, (i) consideradas 'usuais' ou 'normais' às transações, operações ou atividades da empresa e (ii) necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora;

- que a usualidade, ou normalidade, de uma despesa está relacionada à habitualidade de sua ocorrência nas atividades da pessoa jurídica, ou seja, é aquela despesa corrente que, para o cumprimento dos objetivos da entidade, ocorre freqüentemente;

- que a necessidade da despesa está relacionada essencialidade da despesa no cumprimento de atividades rotineiras da pessoa jurídica, vale dizer, sem esta despesa não há possibilidade de desenvolver os objetivos estatutários da companhia;

- que na situação particular da COMGÁS, todas as despesas incorridas com a empresa INCENTIVE HOUSE, objeto do presente lançamento fiscal, são usuais, normais e necessárias ao desenvolvimento das atividades da Impugnante;

- que todos os pagamentos realizados dentro dos planos PROMOÇÃO DE VENDAS, DEVOLUÇÃO DE VALORES PAGOS A MAIOR e PLANO DE FIDELIZAÇÃO PELA FALTA DE GÁS, constituem inegavelmente despesas decorrentes da atividade da Impugnante, que não foram computadas nos custos e que são necessárias à manutenção de suas atividades;

- que acrescente-se que para a indedutibilidade da despesa, nos moldes do art. 304 do RIR/99, é necessária a presença de 2 situações: (i) não indicação da operação ou causa que deu origem ao rendimento e (ii) quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento;

- que é de se acrescentar que cabia à r. Fiscalização a produção de provas demonstrando que as despesas em questão não são necessárias à atividade da Impugnante (ou à manutenção da fonte produtora dos rendimentos);

- que, no que diz respeito a dedutibilidade das taxas de administração pagas à Incentive House e dos pagamentos a funcionários, é de se dizer, que ainda que, por hipótese puramente especulativa, subsistisse a decisão da r. Fiscalização no sentido de manter a glosa das despesas comprovadamente dedutíveis, observa-se imprecisão nos cálculos efetuados pelo d. Fiscal, no sentido de que assumiu o valor bruto das notas fiscais emitidas pela INCENTIVE HOUSE;

- que ocorre que o contrato firmado entre a COMGÁS e INCENTIVE HOUSE de nº 4600000721 (doc. 6) representa um contrato de prestação de serviços, remunerado por taxas administrativas em percentuais preestabelecidos;

- que, de fato, o valor equivalente a esta taxa de administração não pode ser considerado indedutível, pois houve, efetivamente, a contratação e remuneração pela prestação de serviços de processamento de pagamento de benefícios por meio dos cartões FLEXCARD. Tal despesa é operacional e plenamente dedutível, impondo-se, de forma indiscutível, a exclusão dos valores relativos às taxas de administração da Incentive House da base de cálculo do IR e CSLL;

- que da mesma forma, não há como se manter o entendimento da r. Fiscalização de que os valores pagos, mediante cartão Flexcard, aos funcionários da COMGÁS não constituem despesas dedutíveis;

- que a dedutibilidade dos pagamentos a funcionários da base de cálculo do IR e da CSLL é evidente pelo simples fato de que, partilhando os pagamentos de natureza salarial (conforme entendimento manifesto pela Receita Federal do Brasil) constituem receitas "usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, não computadas nos custos, e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora" e, portanto, receitas operacionais;

- que, **no que diz respeito a ilegalidade da aplicação do artigo 674 do RIR/99**, é de se dizer, que o Auditor Fiscal também entendeu por constituir o crédito tributário de Imposto de Renda na Fonte - IRFonte por entender que não houve comprovação da operação ou causa que lhes deram origem, operação que ficou sujeita à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento);

- que, no caso em tela, todos os pagamentos realizados pela Impugnante às pessoas jurídicas não se enquadram nas hipóteses de retenção previstas no Regulamento do Imposto sobre a Renda/99, em especial naquelas citadas nos artigos 647 a 651;

- que nenhuma destas hipóteses se aplica ao caso, eis que os pagamentos, conforme detalhado no item II.B, foram realizados em decorrência de 3 rubricas basicamente: (i) promoção de vendas, (ii) devolução de valores pagos a maior, e (iii) desconto concedido ao cliente, ou seja, nenhum dos pagamentos realizados empresa INCENTIVE HOUSE em benefício a pessoas jurídicas enquadradas nos planos se sujeita às hipóteses de retenção dos artigos 647 a 651 do RIR e, por esta razão, não há que se falar em infração à legislação tributária por "não retenção" e, conseqüentemente, em assunção do ônus pelo recolhimento do imposto do beneficiário;

- que o procedimento adotado pela Impugnante não dá azo aplicação do artigo 674, parágrafo 1º, do RIR/99, ao caso por falta da prática da conduta descrita abstratamente no referido dispositivo;

- que o fundamento de fato da autuação dentro destes parâmetros, segundo definição adotada pelo Auditor Fiscal, encontra-se no próprio artigo 674 e §1º, os quais determinam sua aplicabilidade somente se comprovado que o contribuinte não indicou a operação ou causa que deram origem aos pagamentos;

- que havendo comprovação de que, tanto os beneficiários foram devidamente identificados, como da origem da operação ou causa dos pagamentos, não há que se falar em aplicabilidade da norma em comento;

- que como identificado no item II.B, os pagamentos aos beneficiários pessoas jurídicas estão relacionados ao incremento das atividades operacionais da Impugnante, para cativar seus clientes para que continuem comprando seu produto, seja para aumentar suas vendas a novos clientes, seja para "indenizar" os consumidores por algum desconforto;

- que, no que diz respeito aos pagamentos efetuados aos empregados (Consultores de Vendas) da impugnante e a multa isolada sobre a não retenção do IR na fonte, é de se dizer, que entende a Impugnante que tais verbas não se aplicam tributação pelo Imposto sobre a Renda na Fonte à alíquota de 35%;

- que, todavia, diante das manifestações no sentido da tributação dessas verbas sob fundamento de que possuem natureza salarial, a Impugnante decidiu por acatar o auto de infração nesse ponto e procedeu ao pagamento exclusivamente da multa isolada, passando, assim, a não impugnar referido item do auto;

- que é importante ressaltar que a Impugnante não abre mão da discussão acerca da dedutibilidade dessas despesas da base de cálculo do IR e CSLL, o que inclusive foi deduzido no tópico II.D da exordial;

- que, **no que diz respeito a inconstitucionalidade e ilegalidade da multa aplicada**, é de se dizer, que é imperioso o afastamento da multa aplicada, em percentual equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do suposto crédito tributário;

- que isto em função da literal violação ao direito de propriedade e princípio do não-confisco insculpidos nos artigos 5º, II e LIV, 170, II e, ainda, 145, § 1º, todos da Constituição Federal.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP I, concluíram pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que em vista do informado pelo Contribuinte, as presentes autuações encartadas decorreram da Defendente não ter demonstrado o nexo causal com a atividade fim da empresa e nem ter apresentado documentação, hábil e idônea, que comprovasse a efetiva realização das despesas. Em face disso, os valores referentes às Notas Fiscais Faturas de Serviços emitidas por INCENTIVE HOUSE S/A foram, pela Autoridade Fiscal, glosados como despesas indedutíveis, nos termos do art. 304 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999;

- que dos autos, depreende-se que a COMGÁS contratou a empresa INCENTIVE HOUSE S/A para, por meio de Cartões Flexcard e Premium Card, efetuar pagamentos a terceiros (consumidores/usuários), a título de: a) Promoção de Vendas; b) Devolução de Valores Pagos a Maior; c) Plano de Fidelização pela falta de gás; d) Desconto concedido a cliente e e) Valor Pago a Cliente. Além disso, constata-se que também foram feitos pagamentos a funcionários da COMGÁS, a título de Gratificação por Superação de Metas de Vendas;

- que após transcritas as obrigações previstas a ambas as partes contraentes, resta evidente que o real objeto destas contratações residiu na utilização de “cartões de premiação”, disponibilizados pela empresa Incentive House S/A, para o pagamento a usuários por parte da empresa COMGÁS;

- que nos exatos termos dos contratos firmados, a Incentive House não teria feito quaisquer pagamentos aos beneficiários finais, mas simplesmente procedido a repasses dos recursos disponibilizados pela contratante (COMGÁS). Frise-se, por oportuno, que as cláusulas 2.1.6, 3.1.1, 3.1.2 e 3.1.3 do contrato celebrado em 23/05/2005, evidenciam que a Impugnante determinava quais seriam os beneficiários dos pagamentos, com a conseqüente definição dos valores disponibilizados a cada qual;

- que, realmente, não há qualquer impedimento para as empresas em geral contratarem outra pessoa jurídica com a finalidade de prestar determinados serviços aos seus clientes usuários. No entanto, tais empresas devem se responsabilizar pelos efeitos tributários dos pagamentos efetuados decorrentes da contratação firmada;

- que o dispositivo legal (Art. 674 do RIR/99) trata não apenas de pagamento feito a beneficiário não identificado, mas também dispõe que haverá incidência do imposto nos casos de pagamentos efetuados (ou aos recursos entregues) a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, independentemente de sua contabilização;

- que, conforme se depreende, o dispositivo legal trata em seu parágrafo primeiro que, mesmo se identificados os beneficiários, também estarão sujeitos ao IRRF os

pagamentos ou os recursos entregues às pessoas indicadas, quando não comprovada a operação ou a sua causa;

- que está patente que a lei conferiu ao sujeito passivo o ônus da prova dos registros de sua escrituração contábil e fiscal, uma vez que é a ele que se solicita a identificação do beneficiário ou a comprovação da operação ou da sua causa;

- que o Contribuinte foi intimado e reintimado a apresentar a documentação pertinente dos pagamentos feitos tanto para a Incentive House S/A, mas não atendeu a intimação formulada. A ausência da documentação não permitiu a comprovação da operação ou da sua causa, conforme o caso;

- que, no caso em apreço, não há nos autos qualquer elemento a confirmar as alegações da Impugnante, o que já seria suficiente para a manutenção do IRRF constituído à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) e da indedutibilidade dos valores despendidos à Incentive House na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

- que de acordo com o art. 299 do RIR/99, apenas são dedutíveis do resultado da empresa as despesas operacionais que, além de incorridas, sejam necessárias e úteis à manutenção da atividade da empresa, bem como normais e usuais ou relacionadas com a atividade explorada. Obviamente, quando não comprovada a operação ou a causa do pagamento, não é possível a sua dedução do resultado da empresa;

- que a Defendente não logrou demonstrar, por meio de documentação hábil e idônea, o nexos causal dos respectivos pagamentos com a atividade fim da empresa. Não há porque considerar dedutíveis valores a título de “taxa de administração” relacionados aos desembolsos cujas necessidade e utilidade não foram comprovadas. Nestas condições, em face da disposição legal citada anteriormente, não é possível a dedução de tais valores na apuração do IR e da CSLL da pessoa jurídica, bem como se sujeitam à incidência do IRRF à alíquota de 35%. Portanto, no presente caso, a base de cálculo considerada pela Autoridade Fiscal é a correta. São os totais pagos por mês através das notas fiscais emitidas pela “*Incentive House*”;

- que a impugnante alega que os documentos acostados à impugnação comprovariam que os pagamentos efetuados pela empresa decorreriam de um programa de promoções comerciais e devoluções de valores cobrados a maior, motivo pelo qual deveriam ser considerados como despesas usuais, normais e necessárias ao exercício do seu objetivo social. Do até aqui exposto, restou claro que as provas cabíveis à Autoridade Fiscal foram apresentadas e encontram-se nos autos do processo;

- que o Contribuinte não se desincumbiu do seu ônus de provar, não apresentando livros fiscais (Livros Diário e Razão) e documentos suficientes que demonstrassem contabilmente o nexos causal com a atividade fim da empresa e a efetiva realização das despesas dos programas e das devoluções de valores, limitando-se a apresentar tão somente ofícios que tratam genericamente de programas desenvolvidos pela COMGÁS;

- que quanto às alegações imputadas pelo Contribuinte pelo uso à taxa SELIC utilizada no cálculo dos juros moratórios, temos a registrar que teses lastreadas em inconstitucionalidades e ilegalidades não são analisadas pelos Julgadores das Delegacias de Julgamento da RFB. Assim, as alegações apresentadas pela Impugnante acerca dessa questão não poderão ser aqui apreciadas, por haver falta de competência legal à autoridade administrativa para apreciar inconstitucionalidades e/ou ilegalidades de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

A decisão de Primeira Instância esta consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Período de apuração: 01/11/2003 a 31/12/2005

IRPJ. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS, NECESSIDADE E UTILIDADE.

As despesas, para serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, devem ser úteis e necessárias à atividade da empresa, bem como normais e usuais ou relacionadas com a atividade por ela explorada.

IRRF. NÃO COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU DA SUA CAUSA.

O sujeito passivo, regularmente intimado, quando não comprova a operação ou a causa dos pagamentos efetuados a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, sujeita-se à incidência do imposto exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. APLICABILIDADE.

Aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

ÔNUS DA PROVA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO/SEM CAUSA. ALEGAÇÃO DESACOMPANHADA DE PROVA.

Cabe ao impugnante trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que deem a elas força probante.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei tributária. A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberar.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES.

A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 30/08/2012, conforme Termo constante às fls. 1747/1755, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em

tempo hábil (14/09/2012), o recurso voluntário de fls. 1766/1813, instruído pelos documentos de fls. 1814/1842, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que diferentemente do que sustenta a r. decisão recorrida, foi sim apresentado suporte documental hábil à demonstração da vinculação entre os pagamentos realizados e atividade fim da Recorrente, conforme facilmente se denota da farta documentação juntada aos autos (Livro Razão, Contratos de Prestação de Serviços com a empresa Incentive House, Notas Fiscais das operações, Demonstrativo das Operações Realizadas, Planilhas de Beneficiários, Promoções Comerciais, Comunicados aos Clientes, etc.), simplesmente ignorada pela Delegacia de julgamento;

- que, de fato, os documentos apresentados demonstram, de forma inequívoca, que todas as despesas incorridas são necessárias à atividade da Recorrente e, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IR e da CSLL, uma vez que plenamente alinhadas à definição de despesas necessárias do artigo 299 do RIR/99;

- que pelos mesmos motivos os pagamentos efetuados aos beneficiários não se sujeitam à retenção de IR à alíquota de 35%, com fundamento no artigo 674 do RIR, como pretendeu a Fiscalização, uma vez que restou devidamente comprovada a causa que deu origem aos pagamentos, bem como foram individualizados os beneficiários;

- que, isso porque, conforme restou amplamente demonstrado nos esclarecimentos e documentação apresentada durante a fiscalização e na própria impugnação administrativa, a Recorrente dispunha de programas de incentivo, cujos beneficiários poderiam ser (i) consumidores finais, dos quais se buscava a fidelidade ou adequação de alguma contingência na relação comercial, ou (ii) consultores de vendas, funcionários da recorrente, que superassem as metas individuais de captação de novos consumidores dos produtos comercializados pela COMGÁS;

- que a Recorrente apresentou sim os documentos contábeis exigidos pela fiscalização, dentre eles o próprio Livro Razão (fls. 1173/1284) e todo o suporte fiscal do período (DIPJs 2003 a 2005 – fls. 19/183 e trechos das DCTF 2003 a 2005 – fls. 185/232) e esses documentos são mais do que suficientes para comprovar o nexo causal entre as despesas realizadas e atividade da empresa: despesas na parte de disponibilização de créditos de gás com clientes para sua fidelização e a compensação por momentos sem distribuição de gás x atividade de fornecimento de gás pela Recorrente;

- que há de se esclarecer que a r. decisão recorrida se encontra maculada por vício de nulidade absoluta por um simples motivo: não analisou e não considerou os fatos e o suporte documental apresentado no presente processo administrativo;

- que, todavia, caso se entenda por afastar a nulidade da decisão recorrida, o que se admite apenas por amor à técnica argumentativa, ainda assim, também no mérito não merece prosperar a decisão recorrida, uma vez que restou comprovado que todas as despesas incorridas com a empresa Incentive House são usuais, normais e necessárias ao desenvolvimento das atividades da ora Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata o presente de Recurso Voluntário (fls. 1766/1813), interposto contra o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I — (fls. 1727/1742), que manteve a integralidade do lançamento.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa referente aos exercícios de 2004 a 2006, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades: (1) – Lançamento de IRPJ: custos, despesas operacionais e encargos não necessários, cuja infração capitulada nos arts. 249, inciso I, 251, § único, 299 e 300, do RIR/99; (2) – Lançamento por decorrência de CSLL: falta de recolhimento, cuja infração foi capitulada no art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002; e (3) – Lançamento por conexão de IRRF: falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada. Infração capitulada no art. 674, § 1º, do RIR/99, bem como lançamento de multa isolada devida pela falta de retenção ou recolhimento do IRRF após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória. Infração capitulada no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002.

Inconformada, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, ataca o que entende terem sido os fundamentos para a manutenção do lançamento. Para tanto entende que apesar de ter apresentado toda a documentação que demonstrava cabalmente que os pagamentos estavam relacionados a atividade fim da Recorrente e, portanto, referidas despesas eram dedutíveis da base de cálculo do IR e CSLL, a autoridade fiscal lançadora endossado pela autoridade julgadora de primeira instância se entendeu por não comprovado documentalmente o nexo de causalidade entre os pagamentos e os referidos programas, optando pela constituição e manutenção do crédito tributário sobre esses valores. Pela mesma razão, lavrou outro Auto de Infração, constituindo crédito tributário por ausência de retenção do Imposto sobre a Renda na Fonte - IRFON sobre os valores pagos aos beneficiários dos programas, fundamentando-o na ausência de indicação de que o pagamento foi feito não estava de acordo com os requisitos legais.

Inicialmente é de se ressaltar, no que diz respeito aos pagamentos efetuados aos empregados (Consultores de Vendas) da recorrente e a multa isolada sobre a não retenção do IR na fonte, que a recorrente decidiu por acatar o auto de infração nesse ponto e procedeu ao pagamento da multa isolada, passando, assim, a não integrar a discussão do presente voto.

É de se ressaltar, que todos os encargos necessários à atividade da empresa e à sua manutenção, que não fazem parte do custo, classificam-se como despesas operacionais.

Para apuração do lucro operacional deduz-se das receitas, além dos custos, as despesas administrativas, despesas com vendas, despesas financeiras e demais despesas operacionais.

A dedutibilidade de despesas e custos está condicionada a que os mesmos sejam operacionais, isto é, “*necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*”. Não deve o Fisco, portanto, desconsiderar as despesas que atendam às condições de operacionalidade que se caracterizam pela necessidade e pertinência com a atividade empresarial desenvolvida pela recorrente.

De acordo o regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) são despesas operacionais e encargos:

Art. 299. São despesas operacionais as despesas não computas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

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

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

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

Fica evidente da análise do dispositivo supra transcrito que para que uma despesa seja considerada dedutível, para fins de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que ela não pode ser custo e tem que ser necessária à atividade da empresa e usual ou normal do tipo de operação desempenhada. Tais regramentos são claros e suficientes para que uma pessoa jurídica saiba exatamente que despesas pode deduzir. Afinal, cada empresa tem pleno domínio das despesas necessárias e usuais a sua atividade. No entanto, existem casos, como o do presente, que a fiscalização se apegou a supostas indeterminações e/ou subjetividade para tornar a base de cálculo do IRPJ e CSLL maior do que ela tem que ser, impediu que a contribuinte de excluir despesas claramente dedutíveis tendo em vista a atividade produtiva desempenhada.

Por outro lado, observa-se que mesmo com todo esforço administrativo, doutrinário e jurisprudencial, os questionamentos e discussões sobre o assunto se mantêm até hoje. Ainda mais com a constante e intensa diversificação da atividade produtiva das empresas que cada vez incorrem nas diferentes despesas para dar conta do seu funcionamento. No entanto, independentemente das situações se faz necessário que a fiscalização leve em consideração a diretriz objetiva da legislação do IRPJ e o funcionamento de tal imposto com base nos parâmetros constitucionais, e não as possíveis acepções que o termo despesas necessárias e usuais possa vir a ter nos mais variados contextos.

É de se ressaltar, da mesma forma, que por período-base competente entende-se aquele em que a despesa ocorreu juridicamente, ou seja, ela passou a ser devida legal ou contratualmente. Este requisito determina, portanto, que a despesa seja reconhecida na contabilidade da empresa no momento em que ocorreu independentemente de já ter sido efetivamente paga ou não.

Não há dúvidas de que além da escrituração, é imprescindível, para fins de dedutibilidade, que a pessoa jurídica comprove que a despesa realmente ocorreu e que ela se

refere a uma atividade necessária e usual da empresa. No entanto, constata-se, que no presente caso, a fiscalização criou critérios específicos, o que acabou ocasionando que os documentos comprobatórios aceitos ficaram exclusivamente atrelados aos critérios que a autoridade fiscal criou. A maior parte da jurisprudência por sua vez, menciona apenas que a comprovação dever ser feita através de “documentação hábil e idônea”.

Ora, a legislação que trata sobre o IRPJ, em especial a Lei nº 4.506, de 1964 – que serviu de base para o disposto no art. 299 do RIR/1999 em si, é clara e inequívoca ao determinar que as despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e usuais no tipo de operações da empresa. Não existe nesses diplomas legais qualquer tipo de enumeração, listagem, exemplificação de quais despesas podem ser consideradas necessárias. Ou seja, em última análise, não há restrições pré-determinadas relacionadas à especificidades das despesas na qual cada pessoa jurídica possa vir a incorrer.

No presente caso observa-se, que as assertivas feitas pela autoridade fiscal lançadora invadem o campo da denominada "Teoria do Ato Anormal de Gestão", pela qual não é atribuição do fisco emitir qualquer juízo de valor a propósito da qualidade ou dos resultados da gestão financeira ou empresarial empregada pela empresa. Tal atribuição, por outro lado, compete aos sócios ou acionistas, os quais, em razão dos investimentos realizados, têm interesse nos resultados alcançados pelo empreendimento, e, de consequência, podem questionar os atos de gestão praticados pelos dirigentes.

Ao fisco, ainda que seu interesse também esteja voltado para o desempenho positivo do empreendimento, vez que quanto maior o lucro maior será o valor do tributo devido, é defeso questionar os denominados atos de gestão, principalmente quando não há como julgar se tais atos visam mais o interesse pessoal dos administradores que os do empreendimento

As despesas operacionais como sendo aquelas: "necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora."

A necessidade diz respeito a despesas pagas ou simplesmente incorridas, desde que concorram "para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa". Evidentemente, que tal definição afasta de plano qualquer gasto cuja realização não se vincule à própria empresa, pois mesmo que por ela assumidas não podem ser apropriadas como despesas operacionais, por não necessárias.

No tocante à condição de usualidade ou normalidade, o que se apresenta como relevante é a natureza ou o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica, e não a frequência com que tal gasto se apresenta dentro de certo período de tempo.

Deve ser registrado, por relevante, que a Fiscalização não colocou qualquer dúvida quanto à ocorrência das despesas, e a glosa resultou tão somente com relação à efetividade dos pagamentos, atestada pelos comprovantes respectivos.

A recorrente acostou aos autos extensa documentação com a finalidade de comprovar as despesas glosadas, consistente em cópias de documentos com a finalidade de demonstrar a consistência do procedimento dos pagamentos.

Por outro lado, verifica-se que as despesas questionadas eram oriundas de pessoas jurídicas legalmente constituídas e de pessoas físicas devidamente identificadas. Assim, no caso, de dúvidas sobre a autenticidade dos documentos ou sobre a efetividade dos serviços e dos pagamentos, a questão não poderia ficar adstrita mera suspeita, insuficiente para legitimar lançamento tributário, que estaria calcado, assim, em simples presunção, procedimento repudiado pela doutrina e jurisprudências tributárias

Também entendo que, no caso, as despesas guardam relacionamento com o tipo de transações, operações ou atividades exploradas e com a manutenção da fonte produtora, isto é, trata-se de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa

Assim, na ausência de maior aprofundamento da ação fiscal, concluo pela validade da documentação apresentada para justificar a insubsistência das glosas efetuadas, entendimento adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se constata no Acórdão nº CSRF/01-05.767, de 04/12/2007, verbis:

CSLL — TRIBUTAÇÃO DECORRENTE — (AC. CSRF/01-05.672) - PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA — GLOSA TOTAL DO SALDO — OFENSA AO ART. 142 DO CTN — IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. A teor do disposto no art. 142 do CTN, o ônus de provar que despesas contabilizadas pela recorrente não seriam dedutíveis é da autoridade administrativa, não sendo admissível, como assim vem decidindo o Colegiado, sem maiores análises, a glosa em bloco de contas de custos e/ou despesas, especialmente, como é o caso dos autos, de contas representativas de despesas que, por definição, são de natureza operacional e que estão entre as de maior vulto em instituição financeira. A falta de aprofundamento da ação fiscal, somada, ainda, a outros equívocos verificados ao longo dos trabalhos, apontados desde a fase vestibular pelo recorrente, denota a fragilidade do lançamento devendo ser aplicável à espécie, pois, o art. 112, II, do CTN. Não provido o Recurso do PFN em relação ao IRPJ, e tendo a CSLL a mesma base factual, aplica-se o decidido naquele pela íntima relação de causa e efeito que os une.

Recurso especial negado.

Além disso, insisto que diferentemente do que sustenta a decisão recorrida, foi sim apresentado suporte documental hábil à demonstração da vinculação entre os pagamentos realizados e atividade fim da Recorrente, conforme facilmente se denota da farta documentação juntada aos autos (Livro Razão, Contratos de Prestação de Serviços com a empresa Incentive House, Notas Fiscais das operações, Demonstrativo das Operações Realizadas, Planilhas de Beneficiários, Promoções Comerciais, Comunicados aos Clientes, etc.), simplesmente ignorada pela autoridade fiscal lançadora e pela Delegacia de Julgamento.

Ora, os documentos apresentados demonstram, de forma inequívoca, que todas as despesas incorridas são necessárias à atividade da Recorrente e, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que plenamente alinhadas à definição de despesas necessárias do artigo 299 do RIR/99.

Conforme restou amplamente demonstrado nos esclarecimentos e documentação apresentada durante a fiscalização e na própria impugnação (fls. 1434/1685), a Recorrente dispunha de programas de incentivo, cujos beneficiários poderiam ser (i)

consumidores finais, dos quais se buscava a fidelidade ou adequação de alguma contingência na relação comercial, ou (ii) consultores de vendas, funcionários da recorrente, que superassem as metas individuais de captação de novos consumidores dos produtos comercializados pela COMGÁS. Esses programas de incentivo utilizavam como meio físico de transferência do benefício o cartão “Flexcard” e estavam intimamente relacionados às atividades da Recorrente.

Ademais, a Recorrente apresentou os documentos contábeis exigidos pela fiscalização, dentre eles o próprio Livro Razão (fls. 1173/1284) e todo o suporte fiscal do período (DIPJs 2003 a 2005 – fls. 19/183 e trechos das DCTF 2003 a 2005 – fls. 185/232) e esses documentos são mais do que suficientes para comprovar o nexo causal entre as despesas realizadas e atividade da empresa: despesas na parte de disponibilização de créditos de gás com clientes para sua fidelização e a compensação por momentos sem distribuição de gás x atividade de fornecimento de gás pela Recorrente.

No que diz respeito a tributação decorrente da Contribuição Social sobre o Lucro líquido, é de se dizer, que como se infere do relato, a exigência decorre do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Em observância ao princípio da decorrência, e sendo certo a relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir nos presentes julgados, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, o autuado não conseguiu elidir a totalidade das irregularidades apuradas, deve-se manter, em parte, o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências que a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático.

Verifica-se, ainda, no que diz respeito ao lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte (art. 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995), que a decisão recorrida considerou procedente a totalidade do lançamento, amparado na convicção de que mister o reconhecimento da procedência do lançamento que trata de entrega de recursos sem a comprovação da operação ou a sua causa quando não há nos autos provas cabais que dêem suporte as operações realizadas pela recorrente.

Assim entendo, que se faz necessário, em primeiro lugar, relacionar as questões de fato constatadas durante a análise dos autos do processo em discussão, para tanto, se nota que a infração lançada foi falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou operação não comprovada, ou seja, no entendimento da autoridade fiscal lançadora, sendo intimada a contribuinte autuada não comprovou através da apresentação de documentação hábil e idônea a operação e/ou a causa dos pagamentos efetuados, cujo demonstrativo se encontra nos autos, cuja infração foi capitulada no artigo 61 e seus parágrafos da Lei nº 8.981, de 1995, reproduzido no art. 674, § 1º, do RIR/99.

Não tenho dúvidas, que o raciocínio utilizado pela autoridade lançadora pode ser contestada, desde que seja feita de forma clara, demonstrando o equívoco cometido pela fiscalização. Ou seja, qualquer fato e/ou qualquer presunção utilizada pela fiscalização pode ser contestada, quando um juízo razoável de determinado fato não leva à existência do fato que se pretende provar.

A presunção é justamente essa ilação mental entre o fato indiciário e o fato que se pretende provar. O indício e a presunção são partes de um mesmo expediente probatório, são como duas faces de uma mesma moeda. Não faz sentido separá-los: primeiro provar por indícios, sem uso de qualquer presunção, a entrega de numerários aos sócios ou terceiros para, em seguida, aplicar-se à presunção. Não pode ser este o sentido da norma em exame.

A conjugação dos pagamentos sem causa e/ou operação não comprovada devem, a princípio, estar de acordo com o preceito legal contido no art. 61 e parágrafos, da Lei n.º 8.981, de 1995, atributivo de efeito àquele acontecimento, compõe o fato jurídico gerador do imposto de renda na fonte ali vislumbrado. Nestes termos, e por ser da essência daquele dispositivo, torna-se necessário à discussão sobre a necessidade ou não da identificação do beneficiário e da origem da operação, bem como do nexo causal com o emitente (comprovação da operação ou a sua causa).

Existe o princípio genérico da legalidade segundo o qual somente a lei é fonte de direito. Há, ainda, um princípio específico de legalidade que supõe a existência de lei específica para qualquer tributo possa ser cobrado do contribuinte. Não basta, portanto, existência de lei anterior, mas faz-se necessário que esta especifique em que circunstâncias se há de cobrar o tributo. É o que certos tributaristas denominam de princípio da reserva da lei. O poder Público está impedido, de instituir ou aumentar tributo sem lei específica a respeito. Se ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei, é óbvio que o Estado não poderá impelir alguém a pagar tributo, a não ser que exista lei anterior prevendo a hipótese.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Diz o diploma legal - Lei n.º 8.981, de 1995:

Art. 61 - Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei n.º 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

De acordo com a norma acima reproduzida, a lei estabelece 3 (três) hipóteses distintas de incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, a saber:

a) – Pagamentos efetuados a beneficiários não identificados – quando a Pessoa Jurídica, devidamente intimada, não logra êxito em identificar para quem efetuou o pagamento, ou se o Fisco fizer prova de que o beneficiário que a Pessoa Jurídica registrou e aponta como recebedor do pagamento, de fato, nada tenha recebido;

b) – Pagamentos sem causa e/ou operação não comprovada – a Pessoa Jurídica não logra êxito em comprovar a efetividade da operação relacionada ao pagamento, ou se o Fisco fizer prova de sua inidoneidade, ou seja, de que a operação não se realizou. No caso de pagamentos efetivos de operações inexistentes, lastreados em documentação inidônea, além do lançamento do IRF, é cabível a glosa dos custos/despesas, tratando-se de Pessoa Jurídica optante pelo lucro real;

c) – Concessão de benefícios indiretos de que tratam o artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991 – se o valor correspondente ao benefício for tratado como remuneração dos beneficiários para fins de incidência do imposto de renda.

Em relação às hipóteses “a” e “b” cabe ao fisco, antes de qualquer coisa, assegurar-se de que os pagamentos foram realizados, pois o fato gerador ocorre justamente pela percepção desses valores pelos beneficiários. A ocorrência do pagamento deve estar provada. Todavia, essa prova pode ser feita com a própria contabilidade da empresa. Nesse caso, se houver erro nos registros contábeis, o ônus da prova é do interessado.

No que tange ao item “c”, cabe ao fisco fazer prova da ocorrência dos benefícios indiretos.

É de se frisar, que o que está sendo tributado, exclusivamente na fonte, são os rendimentos recebidos pelos terceiros, sócios ou pessoas não identificadas. O interessado é o sujeito passivo da obrigação tributária por ter realizado o pagamento irregular. Não se trata de tributação dos recursos utilizados nos pagamentos, até porque, em princípio, o ingresso de tais recursos se deu de forma regular.

Todavia, em que pese tudo isso, data máxima vênia, entendo que não ficou perfeitamente definido o fato gerador do Imposto de Renda na Fonte com base no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995. Já que o seu aparente nó górdio situa-se na fronteira entre a ocorrência ou não da efetuação do pagamento dos valores lançados, pressupostos materiais para o necessário enquadramento naquele tipo legal. Nos autos, não restou devidamente comprovado que os pagamentos existiram na forma em que a autoridade fiscal lançadora entendeu e a autuada justificou as causas e comprovou as operações dos valores questionados pela fiscalização.

Com efeito, para a desqualificação da operação seria imperioso o aprofundamento da ação fiscal nas pessoas envolvidas e, sobretudo, a confirmação da efetivação do pagamento, causa e da operação.

Ora, o fundamento de fato da autuação dentro destes parâmetros, encontram-se no próprio art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, os quais determinam sua aplicabilidade somente se comprovado que o contribuinte não indicou a operação ou a causa que deram origem aos pagamentos.

Portanto, havendo comprovação de que, tanto os beneficiários foram devidamente identificados, como da origem da operação ou causa dos pagamentos, não há que se falar em aplicabilidade da norma em comento.

Nesse sentido, também com relação a este ponto percebe-se que tanto a autoridade fiscal lançadora quanto a decisão recorrida decorrem da inconcebível e inaceitável desconsideração do suporte documental apresentado pela recorrente.

Isso porque restou devidamente comprovado que os pagamentos aos beneficiários estão relacionados ao incremento das atividades operacionais da Recorrente, seja para aumentar suas vendas a novos clientes, seja para indenizar os consumidores por algum desconforto.

Vale observar que a planilha intitulada “Demonstrativo das Operações Realizadas – Incentive House” (fls. 1570/1681) comprova: (1) - a existência de causa ou operação que dê azo aos referidos pagamentos e a sua comprovação; (2) – a total correlação dos pagamentos com a atividade fim da recorrente; e (3) – a indicação dos respectivos beneficiários.

Ademais, a falta de aprofundamento da ação fiscal como consequência a falta de coleta provas para caracterizar a infração imputada à recorrente. E a falta de prova ampara a conclusão de que o lançamento é improcedente.

Enfim, na regra geral toda pessoa jurídica que não comprovar a operação ou a causa dos pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário sem causa ou operação não comprovada. Porém, esta regra se torna inaplicável quando se tratar de pagamentos tendo em vista operações a beneficiários devidamente identificados, cujas causas e operações estejam comprovados.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido dar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez