



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

Processo n° 19515.001805/2006-01
Recurso n° 903.841 Voluntário
Acórdão n° **1803-01.114 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 23 de novembro de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente GR S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. GLOSA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torna-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, é indispensável comprovar o dispêndio corresponde à contrapartida de serviços efetivamente prestados pelo beneficiário dos pagamentos.

DESPESAS OPERACIONAIS. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. GLOSA.

São passíveis de glosa as despesas que não possuam as características de necessidade, usualidade e normalidade, indispensáveis à sua dedutibilidade do lucro bruto, não sendo passíveis de exclusão da apuração do Lucro Real. Inteligência do disposto no artigo 299 do RIR/99 e artigo 13 da Lei n° 9.249/95.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

DECORRÊNCIA.

A tributação reflexa é matéria consagrada na jurisprudência administrativa e amparada pela legislação de regência, devendo o entendimento adotado em relação aos respectivos Autos de Infração acompanharem o do principal em virtude da íntima relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 3ª Turma Especial da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por unanimidade de votos negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado.

Selene Ferreira de Moraes
Presidente
(Assinado Digitalmente)

Sérgio Luiz Bezerra Presta
Relator
(Assinado Digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Victor Humberto da Silva Maizman, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Sérgio Rodrigues Mendes, Meigan Sack Rodrigues, Selene Ferreira de Moraes.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto parte do relato do contido no Acórdão nº 16-24.376, exarado pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo1-SP:

“DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 106 a 109, em fiscalização empreendida junto à empresa acima identificada, constatou-se o seguinte, relativo a despesas não comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

A contribuinte foi intimada a apresentar contratos, planilhas, projetos que justificassem os pagamentos efetuados e identificassem os serviços executados pelas empresas mencionadas na intimação de 11/04/2006, não tendo apresentado, com relação às empresas Palimpsesto Comércio Visual e Accor Participações, nada que comprovasse a efetividade do serviço prestado.

A legislação do imposto de renda estabeleceu que a dedutibilidade de despesas é condicionada à observância da regular escrituração e comprovação dos gastos.

A pura e simples escrituração dos fatos nos livros comerciais e fiscais não faz prova a favor do contribuinte. É mister que os fatos sejam comprovados por documentos hábeis, no sentido estritamente jurídico do termo.

Em se tratando de despesas operacionais, exige-se que elas sejam ‘necessárias a atividade da empresa e 5 manutenção da respectiva fonte produtora’ (artigo 299 do RIR/99).

Com relação aos gastos relativos aos pagamentos das prestações de serviço junto às empresas supracitadas (Palimpsesto Comércio Visual e Accor Participações) -

apesar de solicitados pela fiscalização, por escrito, maiores detalhes - não ficou esclarecida a sua real necessidade à atividade da empresa.

Não foram apresentados os contratos trocados entre as empresas detalhando o serviço a ser executado, que tipo de projeto seria idealizado, como seriam quantificadas as horas gastas nos serviços de assessoria comercial e administrativa e se, de fato, os mesmos seriam necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

A fiscalização relaciona, à fl. 108, as empresas supracitadas, as datas de emissão as notas fiscais, valores e históricos dos serviços prestados, totalizando o valor tributável (a título de glosa de despesas) de R\$ 332.815,18.

Em face do exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano calendário de 2001:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Auto de Infração	fls. 110 a 114	
Fundamento legal	artigos 249, inciso I, 251, e § único, 299 e 300 do RIR/99	
Crédito Tributário (em reais)	59.203,79	Imposto
	44.402,84	Multa proporcional (75%)
	47.185,41	Juros de mora (cálculo até 31/08/2006)
	150.792,04	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Auto de Infração	fls. 115 a 119	
Fundamento legal	artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 19 da Lei nº 9.249/95; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 6º da MP nº 1.858/99 e reedições	
Crédito Tributário (em reais)	29.953,36	Contribuição
	22.465,01	Multa proporcional (75%)
	23.872,82	Juros de mora (cálculo até 31/08/2006)
	76.291,19	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 31/08/2006	150.792,04	IRPJ
	76.291,19	CSLL
	227.083,23	TOTAL

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 11/09/2006 (fls. 112 e 117), a empresa interessada, por meio de seu advogado, regularmente constituído (fls. 136/137), apresentou, em 28/09/2006, as impugnações de fls. 121 a 134 (IRPJ) e 197 a 212 (CSLL), de idênticos teores, alegando, em síntese, o seguinte:

DA SÍNTESE DOS FATOS

A impugnante é companhia que opera em âmbito nacional, tendo por objeto social (a) o fornecimento de refeições e outras preparações alimentares em estabelecimentos de terceiros; (b) a prestação de serviços relativos à alimentação social e industrial, inclusive de administração de restaurantes e outros locais de distribuição; (c) a venda de alimentação ao público; (d) o fornecimento de gêneros

alimentícios "in natura" e/ou de refeições preparadas e/ou a prestação de serviços de preparação de refeições em embarcações, plataformas marítimas, terrestres, fluviais e aeronaves, dentre outras atividades, conforme se verifica por meio de seus atos constitutivos.

Com relação ao Auto de Infração ora impugnado, ele se apoia em premissas absolutamente equivocadas e incompatíveis com a realidade fática, além de consignar entendimento contrário ao que vem sendo adotado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

DA PRELIMINAR DE DECADENCIA

Em sendo o IRPJ e a CSLL tributos sujeitos a modalidade de lançamento por homologação, aplica-se aos valores supostamente devidos a tal título o disposto no artigo 150, § 4º do CTN (que determina que a contagem do prazo decadencial de 5 anos para o lançamento de ofício inicia-se na data da ocorrência do fato gerador).

Considerando, portanto, que: (1) os valores consignados no Auto de Infração referem-se aos períodos de apuração encerrados em 31/03/2001, 30/06/2001, 30/09/2001 e 31/12/2001; e (2) o lançamento desses valores se deu em 30/08/2006 (sic), há que se concluir que os valores supostamente devidos até 30/08/2001 (relativo a 31/03/2001 e 30/06/2001) encontram-se indiscutivelmente fulminados pela decadência.

DO MÉRITO

Das considerações sobre o rateio de despesas e a hipótese dos autos

Da leitura do artigo 299 do RIR199 verifica-se que o critério da necessidade norteia a circunstância de a despesa ser ou não operacional e, portanto, dedutível de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Na sistemática do RIR199, não há regra específica contemplando a hipótese de rateio de despesas entre sociedades integrantes de Grupo econômico. Nesse contexto, a dedutibilidade de tais despesas deve observar a regra geral do artigo 299, que trata genericamente do conceito de necessidade.

Destaque-se que o conceito de 'necessidade' para determinadas pessoas jurídicas pode ser diferente para outras, razão pela qual há que se estabelecer um critério, ainda que minimamente, objetivo para aferir a necessidade do gasto.

No caso em tela, ao contrário do que sustentou a fiscalização, a impugnante apresentou todos os documentos de que dispunha para comprovar a ocorrência do gasto com serviços de assessoria comercial e administrativa prestada por empresa integrante do Grupo econômico. Vide, a propósito, as notas fiscais de serviços

apresentadas à fiscalização, conforme referido no Termo de Verificação (docs. anexos).

Em outros termos, para que seja considerada dedutível a despesa rateada entre empresas do mesmo Grupo econômico, basta que sejam observadas as regras gerais de dedutibilidade constantes na legislação do imposto de renda.

Registre-se, por oportuno, que a celebração de contrato escrito prevendo o rateio de despesas não é necessariamente requisito para que seja caracterizada a necessidade do gasto e, portanto, dedutível a despesa.

*Da jurisprudência do Conselho de Contribuintes acerca do rateio de despesas
A jurisprudência do Conselho de Contribuintes abona em tudo o quanto foi sustentado pela impugnante.*

Confira-se, a propósito, decisão (fl. 129) que fixa como critério para a dedutibilidade da despesa a circunstância de determinada pessoa jurídica utilizar a estrutura de coligada para a realização de serviços (circunstância essa mais que comprovada nos presentes autos).

DA INVALIDADE DA APLICAÇÃO DOS JUROS SELIC

Cumpre também ressaltar a manifesta ilegalidade e inconstitucionalidade da aplicação da taxa de juros SELIC aos supostos débitos fiscais reclamados. (...)”.

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo1-SP, na sessão de em 24/02/2010, ao analisar a peça impugnatória apresentada, proferiu o Acórdão nº 16-24.376 entendendo “*por maioria de votos (vencido o relator), considerar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO. Designada a julgadora Silvia Mitsu D'Avola, para elaboração do voto vencedor.*”, sob argumentos assim ementados:

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

Ano-calendário: 2001

IRPJ. DECADÊNCIA.

*Tempestiva a lavratura dos Autos de Infração, improcede a alegação de decadência.
DESPESAS - COMPROVAÇÃO - DEDUTIBILIDADE.*

As despesas não comprovadas documentalmente sujeitam-se à glosa correspondente, visto que a pessoa jurídica é obrigada, por lei, a conservar em ordem, documentos e papéis que se refiram a atos e operações que modifiquem ou possam vir a modificar a sua situação patrimonial.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.

*A caracterização de uma despesa exige a comprovação da necessidade do dispêndio correspondente. Sem esta identificação, é impossível precisar se o mesmo foi ou não incorrido para a realização das atividades inerentes a atividade da pessoa jurídica
JUROS DE MORA A TAXA SELIC.*

O cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

CSLL. BASE DE CALCULO. DESPESAS. EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. NÃO-COMPROVAÇÃO.

Na apuração da base de cálculo da CSLL, as despesas cuja efetividade da prestação do serviço não esteja devidamente comprovada, são adicionadas à base de cálculo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

Cientificada da decisão de primeira instância em 24/08/2010 (AR fl. 290v), a GR S.A., qualificada nos autos em epígrafe, inconformada com a decisão contida no Acórdão nº 16-24.376, protocolou em 23/09/2010 Recurso Voluntário (fls. 318 e segs) a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais objetivando a reforma do julgado reiterando, basicamente, os argumentos da peça impugnativa.

Em síntese, é o relatório.

Voto

Conselheiro SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA

Observando o que determina os arts. 5º e 33 ambos do Decreto nº. 70.235/1972 conheço a tempestividade do recurso voluntário apresentado, preenchendo os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele, portanto tomo conhecimento.

Antes de entrar na questão principal dos autos, faz-se necessário observar a preclusão da decisão sobre a preliminar de decadência proferida pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo1-SP, tendo em vista que não houve recurso por parte da Recorrente.

A questão dos autos trata da análise tributária sobre a possibilidade ou não da dedutibilidade na base de cálculo do IRPJ e da CSLL de despesas classificadas e contabilizadas pela Recorrente, mas não consideradas como necessárias e despesas cuja efetividade da prestação do serviço não foram devidamente comprovadas.

O critério jurídico da exação repousa, no primeiro momento sobre a indedutibilidade das despesas por não serem consideradas como despesas necessárias para a atividade da Recorrente; e, no segundo momento pela ausência de comprovação de outras despesas.

Tenho que me filiar à decisão do auditor fiscal e a da 5ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo1-SP, pois segundo determina o artigo 299 do RIR/99 é inadmissível a

dedutibilidade das despesas, quer porque ditas despesas não se relacionariam diretamente com a atividade da Recorrente.

Por conta dessa posição, entendo que a “*quaestio juris*” é bastante singela e de simples desfecho; cabe a essa Turma Especial identificar se as das despesas objeto de glosa pela fiscalização são ou não dedutíveis na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Por isso, antes de tudo se faz necessário deixar bastante claras as razões que levaram Recorrente e as demais empresas do grupo a pretender ratear os custos e despesas incorridos por uma delas, a líder do grupo, entre as demais.

A legislação do Imposto de Renda permite a dedutibilidade de custos ou despesas necessários à manutenção da fonte produtora, significando dizer que o legislador reconhece como passíveis de dedução aqueles valores incorridos pelos contribuintes sem os quais seria impossível auferir receitas tributáveis. Nos termos do Artigo 299 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“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)”.

Sendo assim, surge imediatamente uma questão que se refere à dedutibilidade de custos ou despesas incorridos com itens que irão beneficiar terceiros, outras empresas do grupo da GR, no caso desses terceiros se beneficiarem desses gastos sem que a empresa que neles incorreu tenha se beneficiado com os mesmos.

A resposta que, de plano, surge é a de que não será possível à GR que tenha incorrido em gastos que não a beneficiaram tomar a dedutibilidade dos mesmos. Há de se perguntar: Isso quer dizer que a empresa que tenha incorrido em custos com Tecnologia da Informação, por exemplo, não vai poder tomar a dedução fiscal dos mesmos apenas porque parte deles beneficiou outras empresas?

A resposta a essa pergunta é simples: Considerando-se que as despesas ou custos arcados pela empresa que neles incorreu mesmo no caso desses custos terem sido terceirizados a outras empresas especializadas, **também a beneficiaram**, a empresa poderá deduzir apenas a parcela desses gastos que a beneficiaram diretamente, mas não aqueles que

aproveitaram a terceiros. Isso fica evidente uma vez que os empregados da empresa ou os terceiros contratados despenderam tempo para a execução de tarefas ou preparação de relatórios, etc. não sendo, portanto, razoável pretender que apenas uma empresa arque com esses custos sem se beneficiar enquanto as verdadeiras beneficiárias em nada contribuam financeiramente em contrapartida. Isso é o mais rudimentar princípio de justiça fiscal.

Caso o compartilhamento dos custos e despesas não fosse feito, a apuração dos resultados de todas as empresas envolvidas ficaria injustificadamente distorcido. A empresa que tenha efetivamente incorrido nos custos ficaria com seu resultado reduzido enquanto as que apenas se beneficiaram ficariam com seus resultados aumentados. Isso é totalmente inadmissível tanto sob o ponto de vista contábil quanto do fiscal.

Exatamente para evitar essa distorção é que as empresas devem adotar critérios legítimos para compartilhar seus custos e despesas com aquelas que também venham a se beneficiar de tais gastos. O resultado desse compartilhamento é o ajuste, tanto segundo os princípios contábeis quanto fiscais, dos resultados de todos os envolvidos. Se as empresas que tenham suportado financeira e economicamente os custos não necessários à produção de suas próprias receitas assim não procedessem, estariam em aberto a questionamentos tanto por parte da fiscalização quanto de seus acionistas ou quotistas.

Até porque as despesas operacionais identificarem-se como aquelas necessárias à atividade da empresa, bem como à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. Esse é o conceito. E, para o deslinde da questão no âmbito do PAF, tenho por função de ofício ter em conta, de um lado, os pressupostos legais fixados em lei e àqueles insertos no RIR/99, que disciplinam a matéria e, de outro, o exame das circunstâncias fáticas do caso concreto.

E, vejo que se faz necessário registrar que a autoridade lançadora além de considerar despesas da Recorrente como não dedutíveis, também impugnou a natureza de outras despesas, tendo-as glosado por entender que não foi comprovada a efetiva prestação dos serviços.

E, com o advento da Lei nº 8.981/95, houve uma restrição drástica das chamadas “despesas dedutíveis”. A legislação demonstra que as despesas operacionais dedutíveis (devidamente comprovadas) sempre foram, segundo o regime da legislação pátria, aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. No mesmo sentido, o Parecer Normativo CST nº 32/81 já definia como despesa necessária aquele gasto essencial a **qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades que estejam vinculadas às fontes produtoras do rendimento**, conceito que vige até os dias de hoje.

Nesse sentido, aliás, posiciona-se a unanimidade da jurisprudência administrativa, entendendo, sem qualquer divergência, que “*Somente são admissíveis como*

dedutíveis despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora” (1º Conselho de Contribuinte/ 4ª Câmara/ ACÓRDÃO 104-23.393 em 07/08/2008).

Diante disso, por ocasião do exame das despesas devidamente escrituradas e apoiadas em documentação hábil e àquelas que não têm a comprovação da efetiva prestação dos serviços, coube à Recorrente a prova de que referidos dispêndios seriam dedutíveis e comprovar a efetiva prestação dos serviços das demais; fato que entendo que não ocorreu.

A individualidade de cada pessoa jurídica enquanto sujeito passivo do IRPJ da CSLL, ou o princípio da entidade em nada afetam este raciocínio, na medida em que o que se impõe verificar, para fins tributários, é a “necessidade da despesa” e sua “comprovação” para a empresa que arcou com o ônus efetivo do pagamento.

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

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

Mas, entendo que tal afirmação não se aplica ao caso concreto, a afirmação genérica contida na ementa da decisão impugnada de que seria “*Cabível a glosa de despesas assumidas por outra pessoa jurídica*”, visto que, ela nem sempre é verdadeira, principalmente se olharmos para as despesas realizadas e comprovadas e àquelas pendentes de comprovação da sua efetiva realização.

A Receita Federal do Brasil considera como despesas operacionais as não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. O fundamento inclusive da fiscalização que levou à glosa das despesas está no conceito de que “*as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, entendendo-se como necessárias as pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa*” (RIR/1999, art. 299 e seus §§ e PN CST no 32, de 1981).

Ao se depararmos com o disposto no artigo 299 do RIR/99 e também no artigo 13 da Lei nº 9.249/95, fica patente a definição de despesas operacionais para fins de apuração do lucro real, considerando-as como necessárias e passíveis de dedução as pagas ou incorridas na realização de transações ou operações praticadas em razão da atividade da empresa, utilizando-se critérios bem restritivos:

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

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

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

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

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

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI – das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII – das despesas com brindes.

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I – as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II – as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III – as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União”.

Nesse sentido, cabe destacar a lição que se extrai do Acórdão nº. 107-06.869, proferido pela 7ª Câmara do Antigo 1º Conselho de Contribuintes, que teve como relator o Conselheiro Neycir de Almeida:

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

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

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

I – DA INDEDUTIBILIDADE DOS GASTOS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A multa aplicável de ofício será sempre de 75%.

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

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

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

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

Sintetizando:

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

II - DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO

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

como indenês ao tributo as operações), o ônus probante estará a cargo da empresa sob auditoria.

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

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

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

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

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

O próximo passo, compulsório, impõe ao Fisco, após uma oportuna e saudável intimação ao contribuinte (objetivando-se um ente a mais de confronto), o levantamento do dispêndio havido (registrado ou não), e as respectivas datas ocorrentes dos respectivos potenciais desembolsos. Tal iniciativa, quando escriturados os já citados gastos, deve ser do Fisco, tendo em vista que o fato gerador da obrigação reflexa (I.R.R.F.) ocorre na data do efetivo cumprimento ou

datas e valores disponíveis nos assentamentos contábeis da contribuinte terá o condão de macular, por inválido, o respectivo lançamento fiscal. Ademais, na outra ponta, não é de todo descartável que haja inadimplência (ou não-desembolso) – fato que confluirá para nenhuma imposição tributária a título de I.R.R.F. (até o advento da Lei n.º 9.249/95) ou de Pagamento a Beneficiário Não-Identificado, com âncora no art. 61 e §§ da Lei n.º 8.981/95 (RIR/99, art. 674).

Sintetizando:

a) -O aspecto formal é fator importantíssimo para se caracterizar o ônus probante, ou deflagrar uma investigação mais direcionada objetivando reunir mais elementos, ainda que indiciários, para inversão do respectivo ônus;

b) - a prova do pagamento ou da liquidação do débito é da competência do Fisco; se ocorrente, impõe-se a exigência do I.R.R.F., com supedâneo no art. 44 da Lei n.º 8.541/92, até o ano-calendário de 1994; e a teor de Pagamentos a Beneficiários Não-Identificados, com reajustamento do respectivo rendimento, a partir do ano-calendário de 1995;

c) - a exigência recairá no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), atingindo, similarmente, a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.); e

d) - a multa de ofício aplicável sempre será majorada, com alíquota de 150%”.

Diante do exposto, observando tudo que consta nos autos voto no sentido de negar provimento ao Recurso para manter, integralmente, as glosas efetivadas pela fiscalização e ratificadas pelo Acórdão nº 16-24.376, exarado pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo-SP, visto que o conceito de despesa operacional para fins de apuração do IRPJ, com o disposto no artigo 299 do RIR e com o advento da Lei nº 9.249/95, não se permite considerar as despesas não essenciais e sem comprovação como passíveis de dedução da apuração do Lucro Real.

Sérgio Luiz Bezerra Presta
Relator

Assinado Digitalmente

Processo nº 19515.001805/2006-01
Acórdão n.º **1803-01.114**

S1-TE03
Fl. 388
