



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002903/2004-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.378 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2021
Recorrente AMPER DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 1999

CUSTOS, DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO

Somente são admitidas como operacionais as despesas com prestação de serviços quando efetivamente comprovada a sua realização, sendo insuficiente como elemento probante apenas a apresentação de notas fiscais de serviços, mormente quando não ficar provado o efetivo pagamento aos prestadores dos serviços. O contribuinte apenas logrou êxito em comprovar parcela ínfima da glosa.

PROVISÕES NÃO AUTORIZADAS

Somente são dedutíveis na determinação do lucro real as provisões que tenham previsão legal expressa. No caso das provisões escrituradas pelo Contribuinte, nenhuma delas estão autorizadas pela legislação do imposto de renda, devendo ser adicionadas na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social.

AJUSTES NO RESULTADO DO EXERCÍCIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO

Todo e qualquer ajuste no resultado do exercício, para que produza efeitos fiscais, além da demonstração de sua necessidade e de estar previsto na legislação, deve estar acompanhado de documentação hábil e idônea.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

A solução dada ao litígio principal, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao Recurso tão somente para afastar a glosa de despesas no valor de R\$20.200,00, relativa a custos/despesas não comprovadas, devendo a base de cálculo da autuação ser ajustada conforme o decidido.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em SANTA MARIA (RS) – tendo em vista a lavratura dos Autos de Infração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O Auto de Infração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), às fls. 144-146, com os demonstrativos de fls. 142-143, exige o recolhimento do valor de R\$428.509,42 de imposto, acrescido da multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996 e dos juros de mora, em razão das seguintes irregularidades apuradas na ação fiscal:

- a) Custo ou despesas não comprovada — glosa de custos ou despesas por falta da apresentação dos documentos comprobatórios, conta 322.120.002 (subcontratações), dos seguintes valores:

DATA	FORNECEDORA	VALOR - R\$
31/01/1999	Micheleto Com. Serv.	76.645,00
30/04/1999	Seqüência Telecomunicações	9.869,00
30/04/1999	Seqüência Telecomunicações	57.000,00

30/04/1999	Seqüência Telecomunicações	51.000,00
30/04/1999	Seqüência Telecomunicações	20.000,00
31/05/1999	Cintel Centro Int de Telec	37.107,03
30/09/1999	Micheloto Com. Serv.	94.118,84
31/11/1999	Coopmarket	209.237,10
31/12/1999	Cintel Centro Int de Telec	72.660,78
31/12/1999	Coopmarket	244.538,44
31/12/1999	Micheloto Com. Serv.	160.938,55
TOTAL	-	1.033.114,74

Enquadramento legal: art. 249, inciso I, 251, e parágrafo único, 264 e 300 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza — Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999).

- b) Provisões não autorizadas — falta de adição ao lucro real, no ano-calendário de 1999, de provisões não autorizadas pela legislação tributária dos seguintes valores (fl. 141):

Nº conta	Conta/histórico	Valor
311.120.002	VENDA DE SERVIÇOS Lançamento p/ajuste margem negativa em 12/99	5.985.403,00
322.120.002	SUB-CONTRATAÇÕES Lançamento vlr. provisão 12/99	415.613,80
322.130.013	(OUTROS C DIRETO) O PROVISÕES	
	Prov. estoque Telinst	28.114,85
	Prov. s/adiantamento viagens	118.049,50
	Prov. imposto s/obra em curso 1999	378.000,00
	Baixa estoque Amper 98	24.080,90
	Ajuste contábil 99 indenizações	21.000,00
	Ajuste contábil 99 sobreaviso	201.000,00
	Total	770.245,25
332.170.003	PROVISÕES P/PERDAS EM CONTRATOS (diferença)	270.490,05
Total	-	7.441.752,10

Enquadramento legal: art. 13, inciso I, da Lei n.º 9.249, de 1995, com as alterações do art. 14 da Lei n.º 9.430, de 1996 e arts. 249, inciso I, 251, e parágrafo único, 264 e 335 do RIR/1999.

A forma de tributação do lucro adotada pelo Contribuinte, no ano-calendário de 1999, foi o lucro real com apuração do IRPJ e CSLL anual (fl. 19).

O Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, às fls. 149-150, com os demonstrativos de fls. 147-148, decorrente da fiscalização do IRPJ, exige o recolhimento do valor de R\$210.339,11 de contribuição (ano-calendário de 1999), acrescido da multa de 75% e dos juros de mora.

Enquadramento legal: art. 2.º, e parágrafos de Lei n.º 7.689, de 1988, art. 19 da Lei n.º 9.249, de 1995, art. 1.º da Lei n.º 9.316, de 1996, art. 28 da Lei n.º 9.430, de 1996 e art. 6.º da Medida Provisória n.º 1.858, de 1999 e reedições.

Inconformado com os lançamentos, o Contribuinte apresenta a impugnação de fls. 172-191, com os documentos de fls. 202-386, onde faz sua defesa. Os argumentos de defesa, em síntese, são os seguintes:

- a) **Das despesas glosadas por falta de apresentação de documentação suporte.**

As despesas glosadas estão devidamente comprovadas pelas Notas Fiscais de fls. 210-217. Em decorrência da alteração de endereço da sociedade,

não localizou as notas fiscais originais, referentes aos contratos firmados com a Coopmarket, em 04/11/1999 e 01./12/1999. Assim, não cabem as glosas efetuadas pela Fiscalização, posto que se tratam de valores correspondentes a custos operacionais. Sobre o assunto, transcreve ementas de acórdão do Conselho de Contribuintes. Assim, não cabe a glosa efetuada pela Fiscalização, devendo o valor de R\$1.033.114,74 ser excluído da tributação.

b) Das provisões consideradas indedutíveis.

Vendas de serviços — do lançamento para ajuste de margem negativa:

O valor de R\$5.985.403,00 não representa uma provisão não autorizada, mas sim de um ajuste contábil realizado no mês de dezembro de 1999, em razão da apropriação indevida de receitas provenientes dos contratos firmados neste mesmo ano e que se encontram anexado aos autos às folhas 229-304. Trata-se de receitas apropriadas equivocadamente, pois os contratos receberam de forma inadequada tratamento contábil e fiscal aplicável de longo prazo. De acordo com o art. 407 do RIR/1999, os contratos de longo prazo para o fornecimento de bens e serviços, a preço predeterminado, deve ser feito em cada exercício, proporcionalmente ao progresso físico da produção dos bens ou da execução dos serviços. Não se trata de contratos de longo prazo, eis que não possuíam prazo de execução superior a um ano.

Conforme se observa, os serviços prestados somente poderiam ser cobrados após o aceite das contratantes. A necessidade de que haja a anuência do adquirente para o aperfeiçoamento da relação contratual (venda a contento) se encontra disciplinado no art. 509 do Código Civil brasileiro. Assim, na venda a contento, o negócio jurídico não se aperfeiçoa enquanto o comprador não se declarar satisfeito, estando impossibilidade de receber os montantes contratados anteriormente à aceitação expressa das contratantes. Trata-se de uma expectativa de receitas, não havendo sobre tais valores qualquer tipo de disponibilidade, seja econômica ou jurídica, e tampouco, representam um acréscimo patrimonial.

Foi determinado em relatório de auditoria externa (fls. 310-330) que se procedesse ao ajuste contábil. Como se pode verificar nas demonstrações financeiras anexas, a auditoria externa recomenda a realização de ajuste no item 2 (ajuste e reemissão das demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 1999, originalmente emitidas em 21 de janeiro de 2000 — item i), ou seja: reversão das contas a receber por não cumprimento de cláusulas contratuais de prestação de serviços, líquidos dos correspondentes efeitos tributários.

As receitas desses contratos nunca foram realizadas (fls. 332-339, 352-386) pelo fato de as empresas contratantes estarem insatisfeitas com os

resultados parcialmente apresentados, fato esse que a fez interromper os trabalhos. assim, a prestação de serviços contratada não foi levada a cabo e a cobrança de quaisquer valores não poderia ser realizada, tendo em vista a presença da cláusula de venda a contento. O fato gerador do imposto de renda e da contribuição social, preceituado pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, não ocorreu.

c) Dos valores referentes às contas a pagar, consideradas pela fiscalização como provisões não autorizadas.

Considerando que se utilizava do regime de competência para efetuar os seus registros contábeis, deve-se analisar com acuidade a forma pela qual devem ser contabilizados os custos/despesas, em razão de que alguns valores considerados pela Fiscalização como provisões não autorizadas, referem-se, na verdade, a registros correspondentes a contas a pagar.

No regime de competência, os custos e despesas, ainda que não pagos, devem ser registrados contabilmente no exercício em que tiverem sido contabilizadas as receitas correspondentes. Conforme dispõe o art. 177 da Lei n.º 6.404, de 1976, a escrituração mercantil compete registrar as mutações patrimoniais, tão logo elas ocorram.

d) Ajuste contábil sobreaviso

Conforme dispõe o art. 244, § 2º, da CLT, considera-se sobreaviso o empregado efetivo que permanecer em sua própria casa aguardando a qualquer momento o chamando para o serviço, recebendo um terço do salário normal. Foi o caso dos funcionários da Amper, ocorrido em 1999, cujas horas de sobreaviso foram quitadas apenas no ano de 2000 (fls. 341-352). Assim, resta claro que as horas de sobreaviso eram devidas aos funcionários à época de sua escala, constituindo exigibilidade neste momento, não representando meras provisões de despesa, mesmo que o pagamento tenha sido efetuado em período posterior.

e) Das sub-contratações — valores referentes ao ajuste procedido em dezembro de 1999:

A Fiscalização considerou, equivocadamente, que as despesas incorridas no final do mês de dezembro de 1999 foram contabilizadas no mês de janeiro de 2002. Essas despesas referem-se a valores faturados por empresas sub-contratadas, cujas faturas foram recebidas apenas em janeiro de 2000 (fls. 354-386). Não se trata de provisão não autorizada, mas sim de ajuste referente a uma rubrica contábil denominada "contas a pagar". Lançou as despesas como resultado da atividade reconhecido e registrado no mês em que ocorreu a operação, ou seja, a efetiva realização de despesas, independente de seu recebimento.

f) Requereu: (i) Que seja parcialmente cancelado o Auto de Infração, com sua consequente remessa para arquivo e encerramento do processo

iniciado; (ii) Requereu que sejam recompostos os valores correspondentes ao prejuízo fiscal e à base de cálculo apurada no período, haja vista não serem passíveis de adição os montantes referidos nos itens acima expostos; (iii) Também requer, desde já, fundamentado no Princípio da Verdade Material, que deve reger o Processo Administrativo, pela juntada posterior de documentos que venham a ser localizados.

O Acórdão ora Recorrido (18-8.709 – 1ª. Turma da DRJ/STM) - recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

CUSTOS. DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO

Somente são admitidas como operacionais as despesas com prestação de serviços quando efetivamente comprovada a sua realização, sendo insuficiente como elemento probante apenas a apresentação de notas fiscais de serviços, mormente quando não ficar provado o efetivo pagamento aos prestadores dos serviços.

PROVISÕES NÃO AUTORIZADAS

Somente são dedutíveis na determinação do lucro real as provisões que tenham previsão legal expressa.

AJUSTES NO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Todo e qualquer ajuste no resultado do exercício, para que produza efeitos fiscais, além da demonstração de sua necessidade e de estar previsto na legislação, deve estar acompanhado de documentação hábil e idônea.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Lançamento Procedente.

Isto porque, segundo entendimento da Turma, (...) “para que uma despesa ou custo seja dedutível, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, é necessário que os documentos emitidos por terceiros que lastreiam os lançamentos contábeis sejam hábeis e idôneos. A escrituração pura e simples de um fato não lhe dá o grau de certeza absoluta; é preciso, acima de tudo, que fique provada sua ocorrência, por intermédio de

documentos hábeis e idôneos. Sujeitam-se, pois, à comprovação, sob pena de glosa dos valores registrados, todas as operações realizadas pela pessoa jurídica”.

Quanto ao ajuste contábil (débito da conta vendas de serviços) no valor de R\$5.985.403,00, o Contribuinte entende que não representa uma provisão não autorizada, mas sim um ajuste contábil realizado em razão da apropriação indevida de receitas provenientes de contratos de prestação de serviços firmados com outras empresas. Afirma que as receitas desses contratos nunca foram realizadas, pois as empresas contratantes ficaram insatisfeitas com os resultados parciais apresentados. Assim, a cobrança de quaisquer valores não pode ser realizada, tendo em vista a cláusula de venda a contento contida nos contratos. Entretanto, nada comprovou.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 612 dos autos, alegando em síntese:

- a) Aduz que conforme se verifica dos autos, a D. Fiscalização não produziu a prova que lhe competiria no intuito de sustentar a glosa promovida, demonstrando a inexatidão dos documentos ou a sua não idoneidade, motivo pelo qual devem ser considerados como idôneos os documentos acostados a estes autos, comprobatórios da conduta contábil adotada pela Recorrente.
- b) Assim, à época, a Recorrente contabilizou as "supostas" receitas de acordo com mapas, denominados controles de produção, que relacionavam o custo estimado, o custo realizado e a margem bruta do contrato, documento este já acostado aos autos e que novamente é apresentado na presente peça (doc. 04). Assim, como os contratos foram celebrados com essa cláusula de venda a contento, e levando em conta que a mesma foi utilizada pelas Contratantes (que rejeitaram os serviços prestados, ainda que parcialmente, pela Recorrente), verifica-se que o negócio jurídico não se aperfeiçoou, pois o "comprador" não se declarou satisfeito (fls. 332 a 339 dos autos).
- c) Assim, caso fossem mantidos como se receita fossem os valores pretendidos de tributação pela DRJ, estaria a Recorrente agindo de forma incorreta, pois estaria demonstrando resultados inverídicos, fictícios e que não devem ser considerados, tanto pelas normas fiscais, quanto pelas normas contábeis, motivo pelo qual praticou o ajuste em questão, conforme, inclusive, proposto pelos Auditores Independentes.
- d) Considerando que a Recorrente, como já abordado, se utilizava do regime de competência para efetuar os seus registros contábeis, cabe analisar, com acuidade, a forma de contabilização dos custos/despesas, segundo referido regime.

- e) Isso porque alguns valores considerados tanto pela r. Fiscalização, quanto pela decisão da DRJ como "provisões não autorizadas", referiam-se, em verdade, a registros correspondentes a contas a pagar.
- f) Após análise dos registros contábeis da Recorrente, a Autoridade lançadora considerou que as despesas de horas de sobreaviso a pagar, registradas em conta de passivo no balanço, na realidade, constituíam uma provisão não autorizada pela legislação fiscal, devendo, portanto, ser adicionadas ao lucro líquido para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.
- g) Dessa forma, sobre as diferenças existentes entre os valores que deverão ser considerados "provisão" e os valores que se caracterizam como "contas a pagar", resta claramente demonstrado que as horas de sobreaviso eram devidas aos funcionários à época de sua escala, independentemente do momento em que pagamento tenha sido efetuado (no ano seguinte).
- h) Diante do que restou demonstrado, tem-se que as obrigações registradas em conta de passivo da Recorrente, sem dúvida, não corresponderam a provisões, como foi mantido pela decisão em ataque, tendo em vista sua formalização e exigibilidade, que se encontram comprovadas pelas notas fiscais juntadas.
- i) Requereu que seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, de modo a, reformando-se a decisão proferida pela DRJ/STM, julgar insubsistente o lançamento materializado nestes autos, já que os valores pretendidos de oneração jamais poderão ser tidos como bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo, passo à análise dos requisitos de admissibilidade.

Da análise dos autos é possível verificar que o cerne do presente lançamento é basicamente de matéria probatória.

O contribuinte deduziu custos que o agente fiscal entendeu como não comprovados e promoveu um “ajuste contábil” de R\$5.985.403,00 que defende serem receitas apropriadas equivocadamente.

No que se referem aos custos e deduções não comprovadas o Recorrente permanece sem conseguir fazer prova da efetividade dos custos.

Como bem asseverado pela DRJ “para que uma despesa ou custo seja dedutível, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, é necessário que os documentos emitidos por terceiros que lastreiam os lançamentos contábeis sejam hábeis e idôneos. A escrituração pura e simples de um fato não lhe dá o grau de certeza absoluta; é preciso, acima de tudo, que fique provada sua ocorrência, por intermédio de documentos hábeis e idôneos. Sujeitam-se, pois, à comprovação, sob pena de glosa dos valores registrados, todas as operações realizadas pela pessoa jurídica”.

Tratam-se de despesas que somadas ultrapassam o montante de R\$ 1.000.000,00 e que o contribuinte não consegue trazer aos autos comprovantes de pagamento, contratos firmados entre as partes, relatório de serviços prestados, nada que de fato comprove a efetividade da despesa.

Em sede Recursal promove a juntada dois únicos comprovante de pagamento no montante de R\$ 20.200,00 (fls. 661 e seguintes), o qual acato a sua comprovação e tal valor deve ser excluído da base de cálculo do lançamento.

Quanto às demais provisões não autorizadas o contribuinte permanece defendendo-se de forma genérica e não traz aos autos a comprovação efetiva dos equívocos cometidos que geraram os respectivos ajustes.

No que se refere ao montante de R\$ 5.985.403,00 em manifestação de inconformidade o contribuinte defendeu ter incorrido em um erro na apropriação das receitas por ter classificado inadequadamente o tempo de contrato.

Por sua vez, em sede Recursal traz o argumento que tais receitas jamais existiram pois ele possuía contratos de venda a contento e que seus clientes não aceitaram o serviço prestado e por isso não pagaram. Ora, estamos aqui falando de quase 6 milhões de reais em serviços que o contribuinte alega que foram negados pelos contratantes e sem qualquer embasamento documental!

Não é factível acreditar que o contribuinte teria aceitado deixar de receber valores tão significativos por uma prestação de serviço inadequada sem nenhum tipo de formalização. Mesmo que os contratos sejam de venda a contento alguma formalização da negativa ao pagamento deveria ser feita para comprovar o não ingresso da receita contabilizada.

Como bem decidiu a DRJ:

As provisões autorizadas estão relacionadas nos artigos 336, 337 e 338 do referido regulamento e são as seguintes: provisões técnicas (companhias de seguro e capitalização, entidades de previdência privada), provisões para remuneração de férias de empregados e provisão para pagamento de 13º salário de empregados.

No caso das provisões escrituradas pelo Contribuinte, nenhuma delas estão autorizadas pela legislação do imposto de renda, devendo ser adicionadas na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social.

Destaca-se, também, que todo e qualquer ajuste no resultado do exercício, para que produza efeitos fiscais, além da demonstração de sua necessidade e de estar previsto na legislação, deve estar acompanhado de documentação hábil e idônea.

No caso dos ajustes contábeis efetuados pelo Contribuinte, verifica-se que não há provas no processo de sua necessidade e/ou de que se trata de ajustes em contas apagar, como afirma, nem de que um deles se trata de despesas com sobreaviso de empregados ou despesas de sub-contratações de outros exercícios.

O Contribuinte devia ter demonstrado a necessidade de tais ajustes, o que não foi feito. O art. 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235, de 1972, com as alterações dadas pelo art. 10 da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993 e pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, determina que na impugnação devem ser mencionados os motivos de fato e de direito passíveis de fundamentar a peça impugnatória, devendo traduzir expressamente os pontos de discordância e suas razões, e estar instruída com todos os documentos e provas que possam comprovar as alegações.

Tratando-se, portanto, de matéria eminentemente probatória e não tendo o contribuinte logrado êxito em comprovar a dedutibilidade das despesas e ajustes realizados, não há como acolher as razões recursais.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Assim, face ao exposto oriento meu voto por dar parcial provimento ao Recurso apenas para acatar a comprovação do pagamento no valor de R\$ 20.200,00. No mais mantenho a decisão recorrida pelos seus próprios e corretos fundamentos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva