ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15504.008239/2009-71

CÓPIA

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

Processo nº	15504.008239/2009-71
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1803-002.463 – 3ª Turma Especial**
Sessão de	25 de novembro de 2014
Matéria	LUCRO PRESUMIDO
Recorrente	ROLIM, VIOTTI & LEITE CAMPOS ADVOGADOS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005,2006

NULIDADE. DEVER DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, na atribuição do exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil em caráter privativo, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

PRODUÇÃO DE PROVAS. ASPECTO TEMPORAL.

A peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses de defesa e instruída com os todos os documentos em que se fundamentar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais.

LUCRO PRESUMIDO.OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracteriza-se como omissão a falta de registro de receita, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o sistema de tributação a que estiver submetida no período de apuração correspondente.

Os reembolsos de despesas ou de custos integram a receita bruta, ou seja, a receita bruta é representada pelo valor total contratado (honorários e reembolsos).

DOUTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Os lançamentos de PIS, de COFINS e de CSLL sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias, a relação de causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhem aqueles que foram dados à exigência de IRPJ.

CÓPIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Arthur José André Neto, Fernando Ferreira Castellani e Meigan Sack Rodrigues que davam provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Rodrigues Mendes, Arthur José André Neto, Fernando Ferreira Castellani, Antônio Marcos Serravalle Santos, Meigan Sack Rodrigues e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

I - Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 04-14, com a exigência do crédito tributário no valor de R$293.860,82 a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro presumido referente aos segundo, terceiro e quarto trimestres do ano-calendário de 2004 e aos primeiro, segundo, terceiro e quarto trimestres do ano-calendário de 2005.

Consta na Descrição dos Fatos:

001 - OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93

OMISSÃO (REDUÇÃO INDEVIDA) DE RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93

Em decorrência da não inclusão dos valores cobrados a titulo de "Reembolso de Despesa" no faturamento, resultou numa omissão, ou diminuição, da receita tributável, gerando recolhimento a menor de IRPJ e com reflexo na CSLL, PIS e COFINS, os quais são objeto de lançamento de oficio. [...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 528 do RIR/99. Lei n° 9.249/95, art. 15, e Lei n° 9.430/96, arts. 10 e 25, inciso I Art. 20 da Lei n° 5.474, de 18/07/1968.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelos lançamentos formalizados neste processo:

II - O Auto de Infração às fls. 15-24 com a exigência do crédito tributário no valor de R$24.020,99 a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), juros de mora e multa de ofício proporcional.

Consta na Descrição dos Fatos:

001 - PIS SOBRE OMISSÃO DE RECEITA

FALTA/INSUFICIÊNCIA DO PIS

Em decorrência da não inclusão dos valores cobrados a titulo de "Reembolso de Despesa" no faturamento, resultou numa omissão, ou diminuição, da receita tributável, gerando recolhimento a menor de IRPJ e com reflexo na CSLL, PIS e COFINS, os quais são objeto de lançamento de oficio. [...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 1° e 3° da Lei Complementar n° 7/70; Art. 24, § 2°, da Lei n° 9.249/95; Arts. 2°, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3°, 10, 22, 51 e 91 do Decreto n° 4.524/02.

III – O Auto de Infração às fls. 25- 34 com a exigência do crédito tributário no valor de R$110.867,69 a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), juros de mora e multa de ofício proporcional.

Consta na Descrição dos Fatos:

001 - COFINS - OMISSÃO DE RECEITA

Em decorrência da não inclusão dos valores cobrados a titulo de "Reembolso de Despesa" no faturamento, resultou numa omissão, ou diminuição, da receita tributável, gerando recolhimento a menor de IRPJ e com reflexo na CSLL, PIS e COFINS, os quais são objeto de lançamento de oficio. [...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 2°, inciso II e parágrafo único, 3°, 10, 22, 51 e 91 do Decreto n° 4.524/02.

IV – O Auto de Infração às fls. 35-44 a exigência do crédito tributário no valor de R$105.789,85 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juros de mora e multa de ofício proporcional.

Consta na Descrição dos Fatos:

001 - CSLL - PRESTADORA DE SERVIÇOS FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em decorrência da não inclusão dos valores cobrados a titulo de "Reembolso de Despesa" no faturamento, resultou numa omissão, ou diminuição, da receita tributável, gerando recolhimento a menor de IRPJ e com reflexo na CSLL, PIS e COFINS, os quais são objeto de lançamento de oficio. [...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 22 da Lei n° 10.684/03 e art. 37 da Lei n° 10.637/02.

Cientificada, a Recorrente apresenta a impugnação, fls. 302-336, com as alegações abaixo transcritas.

Faz um relato sobre a ação fiscal e suscita que:

II. DIREITO

DO CONCEITO DE RECEITA,E A SUA DIFERENCIAÇÃO DOS MEROS INGRESSOS

A presente autuação fiscal decorre do entendimento da autoridade tributária de que os ingressos contabilizados pela Impugnante a, titulo de "reembolso de despesas" configurariam ,receita tributável, e por isso passível de inclusão na. base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS e também do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre'o Lucro (Lucro Presumido).

Na fundamentação do auto de infração, é trazida legislação que define o conceito de receita bruta como sendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o prego dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (art. 44 da Lei nº 4.506/64 e Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12).

O conceito de receita, tendo em vista que é utilizado pela Constituição Federal para a' definição de competência tributária (artigo 195, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/98), deve ser interpretado tendo em vista o conteúdo jurídico que lhe é .dado pelo ramo do. direito privado do qual se origina (Direito Comercial); nos termos da ' artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Ou seja, o legislador constitucional ao trazer, para o núcleo da regra " instituidora de competência impositiva o conceito de receita, utilizou-se de um instituto jurídico que possui conteúdo já previamente definido, o qual não pode ser ultrapassado tanto pelo legislador' ordinário quanto pelo intérprete e aplicador das normas tributárias.

No presente caso, conforme será -amplamente demonstrado' (com base inclusive na ,melhor doutrina e na jurisprudência administrativa Tribunais) efetuou-se uma interpretação equivocada sobre a natureza dos ingressos contabilizados pela Impugnante como "Reembolso de Despesas", de forma a se determinar a incid8rIcia do PIS/COFINS e IRPJ/CSLL sobre valores que efetivamente não configuram no caso aquisição de riqueza nova (receita).

Partindo-se da própria fundamentação legal deste lançamento, podemos já trazer um conceito ' básico , de. receita como sendo os valores representativos de entradas ou ingressos no patrimônio de uma pessoa em decorrência das suas atividades negociais, remunerando-a pelo exercício destas, e se destinando a pertencer ao seu respectivo patrimônio.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Desta definição se retiram dois 'requisitos intrínsecos ao conceito de receita que serão importantes para a análise deste caso concreto: a) os ingressos devem decorrer da atividade negocial' do contribuinte, sendo uma remuneração desta; b) os Valores devem efetivamente passar a compor o patrimônio do contribuinte. [...]

A definição contábil reforça o entendimento de que o conceito de receita, pressupõe o ingresso de riqueza que efetivamente se consolidará no contribuinte, compondo o seu patrimônio (no caso da pessoa jurídica, o Patrimônio Liquido). Por isso, nem todo-o ingresso no contribuinte:será receita tributável, já que em diversas situações o mesmo pode ser mero ingresso transitório que não se incorporará no seu patrimônio. A, inexistência do requisito da permanência do ingresso (incorporação ao Patrimonial) é indispensável inclusive para se atender ao principio da capacidade contributiva (que é um limite constitucional ao poder de tributar), sob pena incidir a tributação sobre um fator, que não corresponde à potencialidade econômica para suportá-la. [...]

Assim, apesar dessa diferenciação ter que ser efetuada pela análise e identificação de cada entrada positiva (receita ou ingresso), esta atividade interpretativa deve ser centrada nos parâmetros definidos pela ordem jurídica (nos termos em que corretamente interpretada pelos operadores).

O ingresso que hão configura receita deve ser considerado como aquela entrada que não tem natureza de remuneração ou contraprestação ao exercício da atividade econômica de quem o recebe, bem como não se incorpora positivamente ao seu patrimônio. Ou seja, não configuram receitas tributáveis as entradas de valores que apenas transitam contabilmente pela empresa, mas sem se incorporar como elemento novo ao seu patrimônio. [...]

As duas principais espécies de ingressos que não caracterizam receitas tributáveis sac, certos tipos de reembolsos de despesas e aquelas entradas referentes ao ressarcimento de despesas que são rateadas entre empresas coligadas ou do mesmo grupo econômico.

Em ambas as hipóteses, reembolso ou rateio de despesas, não é a denominação contábil que determina a sua natureza tributável ou não tributável, mas sim a sua análise em face dos pressupostos que informam o conceito de receita, já expostos nesta impugnação;

Tratando já diretamente do reembolso de despesas, a sua caracterização, como receita ou como mera entrada depende da natureza do gasto reembolsado. O fato desta entrada estar vinculada, diretamente "ou indiretamente, a , um contrato de prestação de serviço por si só não é definidor da sua natureza jurídica.

O critério definidor já consagrado pela doutrina diferencia dois tipos de despesas vinculadas a prestação do serviço: as despesas incorridas para a prestação do serviço e que compõem o custo operacional do prestador; e as despesas que, apesar de arcadas originariamente pelo prestador, na, verdade se referem a obrigações ou dispêndios do tomador, que, por comodidade ou facilitação da obtenção dos resultados pretendidos pelas partes, é quitada pelo prestador no pressuposto do seu posterior reembolso (pagamento por conta e ordem).

Essa matéria pressupõe, então, a análise do contexto do qual surgiu e se pagou determinada despesa, em face da, relação contratual firmada entre tomador e prestador e a segregação dos dispêndios que configUram custo operacional da prestação, daqueles outros que não são incorridos como condição da referida prestação.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conforme será inequivocamente demonstrado, no caso da Impugnante são claramente segregáveis, com base 'em Critérios jurídicos, econômicos e de razoabilidade, as obrigações pagas que correspondem a custos operacionais de sua atividade, de outros valores que na verdade se referem a pagamentos efetuados por conta e ordem dos tomadores (já que se referem a obrigações destes). [...]

11.2. DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA DOS. TRIBUNAIS

A questão da diferenciação entre receita tributável e valores reembolsáveis (pagamento em nome de terceiros), inclusive especificamente no caso dos prestadores de serviços, já foi objeto de análise dos órgãos de julgamento administrativo e judicial, havendo sólidos precedentes reconhecendo a pertinência da argumentação jurídica deduzida no item anterior. [...]

A decisão do Superior Tribunal de Justiça é irretocável e não deixa dúvidas da impossibilidade jurídica de se tributarem corno receita valores que, apesar de ingressarem 'contabilmente na pessoa jurídica, não integram o seu patrimônio, seja por se referirem a receitas de outrem, seja por se referirem ao reembolso de ‘pagamentos efetuados por,conta e ordem de terceiros.

Estando desta forma consolidados os pressupostos jurídicos que devem nortear a análise da presente autuação em face dos argumentos deduzidos nesta defesa, passa a Impugnante a explicitar a natureza dos reembolsos de despesas equivocadamente considerados como receita tributável pela Fiscalização.

11.3 — DA NATUREZA DE REEMBOLSO DE DESPESAS DE TERCEIROS DOS VALORES AUTUADOS

A Impugnante é sociedade de advogados que tem como objeto social a prestação de serviços de advocacia e consultoria jurídica. Tratando-se de profissão regulamentada, a remuneração dos serviços. , efetuada nos termos da legislação própria. O artigo 22 da Lei no 8.906/94 (Estatuto da Advocacia) dispõe que "a prestação de serviço profissional assegura aos inscritos na OAB o direito aos honorários convencionados,.‘ aos fixados por arbitramento judicial e aos de sucumbência".

A remuneração dos serviços "prestados pela Impugnante, portanto, se dá pela cobrança de honorários advocatícios na modalidade de pro-labore acompanhamento (decorrente dá prestação do trabalho em si) e de - sucesso/sucumbência (decorrente do ganho total ou parcial da ação).

Desta forma, a Impugnante oferece a tributação do PIS/COFINS e ' IRPJ/CSLL (Lucro Presumido) os valores referentes aos honorários advocatícios que recebe pelos seus serviços, bem como outras receitas que compõem o seu lucro operacional (por exemplo, receitas financeiras).

Contudo, em virtude da natureza do seu serviço e da forma como o mesmo é prestado, a Impugnante incorre em diversas despesas que não se referem ao seu custo operacional, e que na verdade são de responsabilidade do seu cliente. E conforme expressamente definido contratualmente, posteriormente ao pagamento das despesas deste tipo e mediante comprovação documental, a Impugnante é ressarcida pelos verdadeiros responsáveis por aqueles dispêndios. [...]

A existência de cláusulas, especificas para os honorários advocatícios e para os reembolsos de despesas deixam patente que o serviço prestado pela Impugnante é

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

um serviço individualizado e eminentemente intelectual, de defesa dos interesses jurídicos dos seus clientes.,

Ocorre que para litigar administrativa ou judicialmente, qualquer pessoa física ou jurídica irá incorrer em outros custos além daqueles referentes ao trabalho do seu advogado. , Por exemplo, terá que arcar com as custas judiciais e taxas de oficiais de justiça. Poderá ter que arcar também com o custo de outros profissionais, corno os peritos judiciais. Todos estes custos são de responsabilidade daquele que está litigando e não do seu advogado. Apenas para facilitar a condução do processo, o advogado na maioria Os vezes paga em nome do seu cliente essas despesas. Caso contrário seria grande o risco de uma perda de prazo recursal pelo fato de , o cliente não ter enviado a tempo o comprovante do recolhimento das custas recursais (caso-esse pagamento ficasse originariamente sob sua responsabilidade). Portanto, a figura do reembolso de despesa é natural, e totalmente razoável e justificável na prestação de serviços jurídicos.

E exatamente por isso, e consoante já exaustivamente demonstrado a Impugnante tem a convicção que os valores referentes ao, reembolso de despesa não têm a natureza de efetiva receita sua, motivo pelo qual estes não são incluídos na base de cálculo dos referidos tributos.

Entretanto, equivocadamente, a Fiscalização Tributária considerou que os valores contabilizados corno "reembolso de despesas" teriam a natureza de receita tributável. [...]

A seguir demonstra-se -a natureza e .justificativa de cada um destes grupos de reembolso de despesas. Com relação as cópias- de todos os comprovantes de pagamento, a Impugnante informa que tendo em vista'o volume de documentos, não esta fazendo _a juntada dos mesmos .nesta Impugnação, mas que já se coloca à disposição para tanto (requerendO apenas o deferimento , de um prazo razoável para tanto). Requer-se de antemão, nos termos do disposto no inciso IV e na alínea ' "a" do §4º ambos do artigo 16 do Decreto no 70.235/72, que ,caso seja considerada necessária a análise documental, sejam os autos baixados em diligência.

1) Custas e despesas análogas

Nesse grupo estão incluídas todos os tipos de custas judiciais (de distribuição, recursais, - etc.), as taxas judiciárias (por exemplo, taxas pela utilização do oficial de justiça) e as autenticações de documentos.

As custas e taxas judiciárias são cobradas para remunerar a utilização do aparato judiciário, sendo devido por todo aquele que ingressa com um litígio. [...]

Desta forma, não restam dúvidas que não se pode imputar as custas e despesas judiciais a natureza de custos operacionais da Impugnante, uma vez que legalmente são valores devidos pelo seu cliente. E por isso, o reembolso destes valores para recompor o patrimônio da Impugnante pelo custo do seu pagamento em nome do cliente (tanto que no documento de arrecadação consta sempre o nome da parte e nunca o do seu advogado) é mero reembolso de despesas e não receita tributável.

2) Despesas com Advogados Correspondentes

O pro-labore cobrado pela Impugnante remunera .o trabalho técnico da condução dos processos e o acompanhamento dos mesmos nas cidades nas quais possui base (Belo Horizonte, São Paulo, Rio de Janeiro, Curitiba e Brasília).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Contudo, a Impugnante um escritório de advocacia de grande porte que possui como clientes empresas) de atuação nacional, as quais por este motivos possuem processos nos diversos Estados da Federação.

Enquanto a responsabilidade pela condução técnica é sempre da Impugnante, nas comarcas, localizadas fora das capitais, citadas, é necessário o trabalho de outro profissional (chamado de advogado correspondente) que será responsável pelo acompanhamento de publicações nos diários oficiais locais, bem como pela execução de atos que demandam a presença , física (obtenção de cópias de decisões, protocolos de petições, etc.).

A despesa com o advogado correspondente é do cliente, uma vez que se, trata de outra prestação de serviço, que extrapola o objeto daquele contratado com a Impugnante. [...]

Inclusive, a separação entre os valores recebidos a títulos de honorários e o valor das despesas que devem ser arcadas pelo cliente (como os advogados correspondentes) é prática Orientada pelas Seccionais da Ordem dos Advogados do Brasil, entidade legalmente responsável Pela regulamentação e controle do exercício da advocacia. [...]

De se destacar ainda, que o citado valor compõe a receita do advogado correspondente e compõe assim a base de cálculo do PIS/COFINS e IRPJ/CSLL (no caso de sociedade de advogados) ou do IRPF (no caso de pessoa física), sendo que a presente autuação configura a dupla incidência tributária sobre o mesmo fato econômico. [...]

Impõe-se, portanto também neste tópico o cancelamento da presente exigência fiscal.

3) Despesas com Viagens

Conforme já exposto, a Impugnante é responsável pela condução técnica do processo, com a preparação e protocolo de todas as pegas processuais que o irão compor-.

Contudo, é usual que para que essa condução seja mais efetiva,.em prol do sucesso buscado pelo cliente, sejam necessárias viagens de profissionais da Impugnante (até porque, conforme já exposto, a Impugnante é responsável por processos que correm em praticamente todos os Estados da Federação). [...]

Como a condução do processo já está abrangida nos honorários pactuados, a Impugnante não cobra nenhum adicional pelo fato de que o seu profissional está tendo que se deslocar. Mas por outro lado também não pode lhe ser imputado que arque com os custos- (passagens aéreas, hotéis, táxis até aeroportos e para o trânsito na cidade de destino, etc).

Casa este custo fosse de responsabilidade da Impugnante, a sua atividade econômica (que como logicamente objetiva o lucro) se tornaria inviável.

Isto porque é impossível se prever quantas viagens podem ser necessárias na condução de um processo, que normalmente dura anos até chegar ao seu término. [...]

Ressalte-se:, que o - reembolso somente é efetuado mediante apresentação dos comprovantes de cada pagamento, o que permite a comprovação da natureza dos valores contabilizados a este titulo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Impõe-se também neste tópico o cancelamento da presente exigência fiscal.

4) Despesas com Deslocamento

O acompanhamento de um processo administrativo ou judicial exige um imprevisível número de deslocamentos para fóruns, tribunais, Delegacias da Receita Federal, etc. Também são usuais os deslocamentos para reuniões com o cliente ou com terceiros pelo mesmo indicados (por exemplo; auditores externos).

Esses deslocamentos são mais comumente efetuados por táxis, mas podem ser também efetuados em carros particulares dos advogados (com reembolso de quilometragem percorrida e estacionamento) e são contratualmente de responsabilidade do cliente (uma vez que são despesas incorridas em seu interesse). [...]

Ressalte que a Impugnante somente emite nota de reembolso para deslocamentos realizados para o 'cumprimento de tarefas e diligências efetuadas Por determinação ou em prol do cliente;

Impõe-se também neste tópico o cancelamento da presente exigência fiscal.

5) Despesas incorridas na condução do processo

A Impugnante para o exercício de suas atividades incorre em diversos cUstos necessários os quais suporta e que são componentes da apuração do seu lucro (receitas menos despesas). Por exemplo: pagamento de sua folha de salários aluguel do imóvel no qual está instalada, material de informática e de escritório entre tantas outras.

Contudo, ,existem gastos que não são como os supracitados, decorrentes - da sua operação. Tratam-se, no caso; de custos variáveis e diretamente - vinculados ao trâmite de cada processo. [...]

O mesmo raciocínio jurídico aplica-se presente autuação, que determina o provimento do pedido de seu cancelamento.

Solicita produção de todos os meios de prova. Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

Por todo o exposto, requer-se o cancelamento integral da presente autuação fiscal, urna' vez que resta comprovada que não possuem a natureza de receita tributável os valores recebidos pela Impugnante como reembolso de despesas (gastos por conta e ordem de terceiros).

Destacando-se que, no caso de custas e taxas judiciais, autenticações e honorários de perito, •a própria legislação processual civil dispõe expressamente que se trata de valores devidos por aquele que demanda judicialmente, não podendo de forma alguma ser considerado como 'um custo do advogado responsável pela causa.

E com relação às cópias de todos os comprovantes de pagamento e demais documentos vinculados ao reembolso de despesas,' a Impugnante informa que, tendo em vista o volume de documentos, não está fazendo a juntada dos mesmos nesta Impugnação, mas que já se coloca à disposição para tanto (requerendo apenas o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

deferimento de um prazo razoável). Requer-se, assim, nos termos 'do disposto no inciso IV e na alínea "a" do §4º ambos do artigo 16 do Decreto no,70.235/72, que caso seja considerada necessária a análise documental, sejam os autos baixados em diligência.

Está registrado como ementa do Acórdão da 2ª TURMA/DRJ/BHE/MG nº 02-30.121, de 21.12.2010, fls. 388-397:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006

RECEITA BRUTA - REEMBOLSO DE DESPESAS Integra a receita bruta da pessoa jurídica, para fins de cálculo do IRPJ, o valor percebido a título de reembolso de despesas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2005, 2006

RECEITA BRUTA - REEMBOLSO DE DESPESAS Integra a receita bruta da pessoa jurídica, para fins de calculo da CSLL, o valor percebido a titulo de reembolso de despesas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2005, 2006

RECEITA BRUTA - REEMBOLSO DE DESPESAS Integra a receita bruta da pessoa jurídica, para fins de cálculo da contribuição para o PIS, o valor percebido a titulo de reembolso de despesas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2005, 2006

RECEITA BRUTA - REEMBOLSO DE DESPESAS Integra a receita bruta da pessoa jurídica, para fins de calculo da Cofins, o valor percebido a titulo de reembolso de despesas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificada em 17.10.2011, fl. 670, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 16.11.2011, fls. 671-720, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Acrescenta que:

II. DIREITO

II. 1. DA DECISÃO RECORRIDA

A decisão proferida pela DRJ/BHE considerou que os valores de reembolso de despesas incluídos pela Fiscalização Tributária na base de cálculo do IRPJ,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CSLL, PIS e COFINS, comporiam a receita bruta do Recorrente, nos termos da definição constante do Regulamento do Imposto de Renda, aplicável também aos demais tributos em questão.

Isso porque, no caso, a receita bruta teria como base o preço dos serviços prestados pelo Recorrente, o qual abrangeria todo o custo envolvido na prestação, como matérias-primas, e bens e serviços consumidos na sua consecução. Sendo que o reembolso de despesas, a ser ver, seria parcela componente do preço dos serviços, vinculada a suportar o custo da sua prestação.

Cite-se trecho do voto proferido pelo Relator: [...]

Nos tópicos seguintes se demonstrará, de forma irrefutável, o equívoco da manutenção do lançamento em questão. Mas já antecipando, a decisão recorrida, a par de trazer argumentos a respeito da relação entre a receita bruta e o preço dos serviços prestados, se equivoca ao não efetuar corretamente a diferenciação entre o que se constitui no preço do serviço prestado pelo Recorrente e o mero ingresso de reembolso de valores pagos por conta e ordem de terceiros (no caso, os seus clientes).

O Recorrente considerou na base de cálculo dos valores que recolheu a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS a totalidade dos montantes que recebeu e referentes ao preço dos seus serviços que foram contratados. O preço do seu serviço se encontra previamente estipulado nos respectivos contratos de serviços advocatícios, e o mesmo abarca todo o custo e margem vinculados à sua atividade.

Dessa forma, nenhum outro valor é cobrado dos seus clientes, no que se refere ao conjunto de elementos humanos (remuneração dos seus advogados e demais funcionários) e materiais (instalações, materiais de uso e consumo, energia elétrica, e todos os demais inerentes a atividade de um escritório de advocacia). Tanto que o lançamento somente abarca os valores percebidos a título de reembolso de despesa, não havendo qualquer questionamento sobre a documentação que os suportou.

A negativa de análise da diferença entre o preço dos serviços do Recorrente e o contexto dos valores recebidos a título de reembolso de despesas é patente na decisão. Além de se negar a analisar a natureza das despesas reembolsadas, a decisão buscou dar-lhe o tratamento de exclusão da base de cálculo, para poder justificar o lançamento, pela suposta falta de previsão legal para tal exclusão.

Cite-se novamente o voto do Relator: [...]

Primeiro, não se trata no caso de exclusão da base de cálculo, que necessitaria de previsão legal expressa, e sim de valores que não são abrangidos pela materialidade dos referidos tributos (lucro e receita) e que, portanto, não são tributáveis, independentemente da existência de previsão expressa nesse sentido.

Por outro lado, a negativa de se reconhecer que valores como o de custas e de honorários de perito não se encontram abrangidos pelo preço dos serviços do Recorrente é feita pela decisão de forma totalmente simplista e equivocada. No caso, pela simples arguição de que as normas que regulam o processo civil não teriam eficácia no campo tributário.

Conforme restou muito bem demonstrado na Impugnação, tais valores pela sua natureza intrínseca, confirmada inclusive pelas normas processuais, são custos arcados por todo aquele que implementa uma discussão administrativa ou judicial e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que não estão abrangidos pelos honorários do advogado contratado para patrocinar a causa.

A própria experiência comum comprova tal fato. Afinal, todo aquele que já litigou em algum momento sabe que além do pagamento dos advogados terá que arcar com os valores referentes a custas, taxas judiciárias, honorários de peritos, autenticações e diversos outros custos inerentes ao processo judicial.

Tanto que a parte que demanda (no caso, o cliente do Recorrente) pode efetuar por si mesmo o pagamento, por exemplo, de custas e taxas judiciais, e simplesmente enviar o comprovante para o Recorrente juntar nos autos. Ou ainda, no caso de advogado integrante do escritório ter que viajar para cumprir determinada tarefa vinculada a condução do processo (por exemplo, ida à Brasília para sustentação oral em Tribunal), o cliente pode emitir e pagar diretamente as passagens. Essas situações efetivamente ocorrem no dia-a-dia. Entretanto, os curtos prazos processuais e a necessidade de agilidade, determinam que, na maioria das vezes, o escritório faça o pagamento da despesa por conta e ordem do cliente e depois requeira o reembolso.

Outra situação que demonstra o absurdo do entendimento fiscal aplicado nesse caso.

Honorários de perito.

Tal despesa é decorrente do andamento do processo, tanto que em muitos processos inexiste perícia. Não há qualquer relação entre essa despesa e o preço do serviço do Recorrente. É inequívoco que se trata de remuneração de serviço de terceiro, nomeado pelo juízo, a quem incumbe inclusive fixar o valor dos seus honorários. O fato de o Recorrente ter antecipado o pagamento desses honorários, a pedido do seu cliente, e depois requerido o seu reembolso, transforma a verba em sua remuneração? Claramente que não.

Ou seja, a decisão recorrida, *data venia*, se absteve de efetivamente analisar o caso concreto do Recorrente, mantendo uma exigência fiscal que não possui válida base legal.

Dessa forma, e conforme será demonstrado com ainda mais propriedade a seguir, é equivocada a decisão recorrida, impondo-se a sua reforma por este Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e consequente cancelamento do lançamento fiscal em análise.

II.2. DO CONCEITO DE RECEITA E A SUA DIFERENCIAÇÃO DOS MEROS INGRESSOS E REEMBOLSO

A autuação fiscal ora em análise decorre do entendimento da autoridade tributária de que os ingressos contabilizados pelo Recorrente a título de "reembolso de despesas" configurariam receita tributável, e por isso passível de inclusão na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS e também do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro (Lucro Presumido).

Na fundamentação do auto de infração é trazida legislação que define o conceito de receita bruta como sendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (art. 44 da Lei n° 4.506/64 e Decreto-lei n° 1.598/77, art. 12).

O conceito de receita, tendo em vista que é utilizado pela Constituição Federal para a definição de competência tributária (artigo 195, com a redação dada pela

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Emenda Constitucional n° 20/98), deve-se ser interpretado tendo em vista o conteúdo jurídico que lhe é dado pelo ramo do direito privado do qual se origina (Direito Comercial), nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Ou seja, o legislador constitucional, ao trazer para o núcleo da regra instituidora de competência impositiva o conceito de receita, utilizou-se de um instituto jurídico que possui conteúdo já previamente definido, o qual não pode ser ultrapassado tanto pelo legislador ordinário quanto pelo intérprete e aplicador das normas tributárias.

No presente caso, conforme será amplamente demonstrado (com base inclusive na melhor doutrina e na jurisprudência administrativa e dos Tribunais) efetuou-se uma interpretação equivocada sobre a natureza dos ingressos contabilizados pelo Recorrente como "Reembolso de Despesas", de forma a se determinar a incidência do PIS/COFINS e IRPJ/CSLL sobre valores que efetivamente não configuram no caso aquisição de riqueza nova (receita).

Partindo-se da própria fundamentação legal deste lançamento, podemos já trazer um conceito básico de receita como sendo os valores representativos de entradas ou ingressos no patrimônio de uma pessoa em decorrência das suas atividades negociais, remunerando-a pelo exercício destas, e se destinando a pertencer ao seu respectivo patrimônio.

Desta definição se retiram dois requisitos intrínsecos ao conceito de receita que serão importantes para a análise deste caso concreto: a) os ingressos devem decorrer da atividade negocial do contribuinte, sendo uma remuneração desta; b) os valores devem efetivamente passar a compor o patrimônio do contribuinte.

Os referidos requisitos são identificáveis também na definição que a ciência contábil dá ao conceito de receita. [...]

A definição contábil reforça o entendimento de que o conceito de receita pressupõe o ingresso de riqueza que efetivamente se consolidará no contribuinte, compondo o seu patrimônio (no caso da pessoa jurídica, o Patrimônio Líquido). Por isso, nem todo o ingresso no contribuinte será receita tributável, já que em diversas situações o mesmo pode ser mero ingresso transitório que não se incorporará no seu patrimônio. A inexistência do requisito da permanência do ingresso (incorporação ao patrimonial) é indispensável inclusive para se atender ao princípio da capacidade contributiva (que é um limite constitucional ao poder de tributar), sob pena incidir a tributação sobre um fator que não corresponde à potencialidade econômica para suportá-la. [...]

A doutrina e também a jurisprudência, como se demonstrará, diferenciam corretamente a receita tributável de outros ingressos que por sua natureza (relação fática ou jurídica de que decorrem) não agregam efetivamente ao patrimônio do contribuinte. Ou seja, não integram o conjunto de direitos e obrigações que, no seu conjunto, e desde que tenha valor econômico, a ordem jurídica não o denomina como patrimônio.

Assim, apesar dessa diferenciação ter que se efetuada pela análise e identificação de cada entrada positiva (receita ou ingresso), esta atividade interpretativa deve ser centrada nos parâmetros definidos pela ordem jurídica (nos termos em que é corretamente interpretada pelos operadores).

A decisão acorrida pretendeu absorver todos os valores recebidos pelo Recorrente como sendo decorrentes do pagamento dos serviços advocatícios

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

prestados. Para tanto desconsiderou: a) que os contratos firmados com os seus clientes determinam de forma específica o preço dos serviços e prevêem o reembolso das despesas incorridas pelo cliente para o andamento do seu processo e que por questão de agilidade e segurança são antecipadas pelo Recorrente;

b) o fato de que as notas de reembolso em questão se referem exclusivamente a despesas cuja natureza reembolsável está prevista contratualmente e que se encontram suportadas pelos comprovantes de pagamento.

Não cabe ao intérprete alargar a hipótese de incidência e a base de cálculo dos tributos, tendo em vista a sua vinculação aos princípios da legalidade, tipicidade e capacidade contributiva. [...]

Assim, o ingresso que não configura receita deve ser considerado como aquela entrada que não tem natureza de remuneração ou contraprestação ao exercício de sua atividade econômica, bem como não se incorpora positivamente ao seu patrimônio. Ou seja, não configuram receitas tributáveis as entradas de valores que apenas transitam contabilmente pela empresa, mas sem se incorporar como elemento novo ao seu patrimônio. [...]

As duas principais espécies de ingressos que não caracterizam receitas tributáveis são certos tipos de reembolsos de despesas e aquelas entradas referentes ao ressarcimento de despesas que são rateadas entre empresas coligadas ou do mesmo grupo econômico.

Em ambas as hipóteses, reembolso ou rateio de despesas, não é a denominação contábil que determina a sua natureza tributável ou não-tributável, mas sim a sua análise em face dos pressupostos que informam e conceito de receita, já expostos neste Recurso.

E tratando já diretamente do reembolso de despesas, a sua caracterização como receita ou como mera entrada depende da natureza do gasto reembolsado. Sendo que o fato desta entrada estar vinculado, diretamente ou indiretamente, a um contrato de prestação de serviço, isso, por si só, não é definidor da sua natureza jurídica.

O critério definidor já consagrado pela doutrina diferencia dois tipos de despesas vinculadas à prestação do serviço: as despesas incorridas para a prestação do serviço e que compõe o custo operacional do prestador; e as despesas que apesar de arcadas originariamente pelo prestador na verdade se referem a obrigações ou dispêndios do tomador, que por comodidade ou facilitação da obtenção dos resultados pretendidos pelas partes, é quitada pelo prestador no pressuposto do seu posterior reembolso (pagamento por conta e ordem).

Essa matéria pressupõe, então, a análise do contexto do qual surgiu e se pagou determinada despesa, em face da relação contratual firmada entre tomador e prestador, e a segregação dos dispêndios que configuram custo operacional da prestação, daqueles outros que não são incorridos como condição da referida prestação.

E, no caso do Recorrente, é claramente segregável, com base em critérios jurídicos, econômicos e de razoabilidade, as obrigações pagas que correspondem a custos operacionais de sua atividade, de outros valores que na verdade se referem a pagamentos efetuados por conta e ordem dos tomadores (já que se referem à obrigações destes). [...]

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O exemplo dado no texto citado é bastante representativo da diferença entre custos da prestação do serviço e pagamento feito por conta e ordem de terceiro (despesa reembolsável). Afinal, não é necessário qualquer profundo conhecimento jurídico ou do funcionamento do Poder Judiciário para se reconhecer que o pagamento das custas processuais é um ônus próprio daquele que busca a tutela jurisdicional, não sendo um custo que o advogado deve arcar para a prestação do seu serviço.

Este fato demonstra também que, tanto na autuação fiscal quanto na decisão administrativa não se efetuou minimamente uma análise sobre qual a natureza dos serviços prestados pelo Recorrente, caso contrário, não se teria incluído os valores das custas pagas em nome dos clientes no cálculo dos tributos lançados.

II.3. DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E DOS TRIBUNAIS

A questão da diferenciação entre receita tributável e valores reembolsáveis (pagamento em nome de terceiros), inclusive especificamente no caso dos prestadores de serviços, já foi objeto de análise dos órgãos de julgamento administrativo e judicial, havendo sólidos precedentes reconhecendo a pertinência da argumentação jurídica deduzida no item anterior. [...]

A decisão do Superior Tribunal de Justiça é irretocável e não deixa dúvidas da impossibilidade jurídica de se tributar com receita valores que, apesar de ingressarem contabilmente na pessoa jurídica, não integram o seu patrimônio, seja por se referirem a receitas de outrem, seja por se referirem ao reembolso de pagamentos efetuados por conta e ordem de terceiros.

Estando desta forma consolidados os pressupostos jurídicos que devem nortear a análise da presente autuação em face dos argumentos deduzidos tanto na Impugnação quanto nesse Recurso Voluntário, passa o Recorrente a explicitar a natureza dos reembolsos de despesas equivocadamente considerados como receita tributável pela Fiscalização.

II.4 - DA NATUREZA DE REEMBOLSO DE DESPESAS DE TERCEIROS DOS VALORES AUTUADOS

O Recorrente é sociedade de advogados que tem como objeto social a prestação de serviços de advocacia e consultoria jurídica.

Tratando-se de profissão regulamentada, a remuneração dos serviços é efetuada nos termos da legislação própria. O artigo 22 da Lei n° 8.906/94 (Estatuto da Advocacia) dispõe que "a prestação de serviço profissional assegura aos inscritos na OAB o direito aos honorários convencionados, aos fixados por arbitramento judicial e aos de sucumbência." [...]

A remuneração dos serviços prestados pelo Recorrente, portanto, é via a cobrança de honorários advocatícios na modalidade de pró-labore acompanhamento (decorrente da prestação do trabalho em si) e de sucesso/sucumbência (decorrente do ganho total ou parcial da ação).

Desta forma, o Recorrente oferece à tributação do PIS/COFINS e IRPJ/CSLL (Lucro Presumido) os valores referentes aos honorários advocatícios que recebe pelos seus serviços, bem como outras receitas que compõe o seu lucro operacional.

Contudo, em virtude da natureza do seu serviço e da forma como o mesmo é prestado, o Recorrente em várias situações incorre em diversas despesas, efetuadas contratualmente por conta e ordem do seu cliente, e que não se referem ao seu custo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

operacional. Nesses casos, e conforme expressamente definido contratualmente, posteriormente ao pagamento das despesas deste tipo e mediante comprovação documental, o Recorrente é ressarcido pelos verdadeiros responsáveis por aqueles dispêndios. [...]

A existência de cláusulas específicas para os honorários advocatícios e para os reembolsos de despesas deixam patente que o serviço prestado pelo Recorrente é um serviço individualizado e eminentemente intelectual, de defesa dos interesses jurídicos dos seus clientes.

Ocorre que para litigar administrativa ou judicialmente, qualquer pessoa física ou jurídica irá incorrer em outros custos além daqueles referentes ao trabalho do seu advogado. Por exemplo, terá que arcar com as custas judiciais e taxas de oficiais de justiça. Poderá ter que arcar também com o custo de outros profissionais, como os peritos judiciais. Todos estes custos são de responsabilidade daquele que está litigando e não do seu advogado. Sendo apenas que para facilitar a condução do processo o advogado, na maioria das vezes, paga em nome do seu cliente essas despesas. Caso contrário seria grande o risco de uma perda de prazo recursal pelo fato de o cliente não ter enviado a tempo o comprovante do recolhimento das custas recursais (caso esse pagamento ficasse originariamente sob sua responsabilidade). Portanto, a figura do reembolso de despesa é totalmente razoável e justificável na prestação de serviços jurídicos.

E exatamente por isso, e consoante já exaustivamente demonstrado, que o Recorrente tem a convicção que os valores referentes ao reembolso de despesa não tem a natureza de efetiva receita sua, motivo pelo qual estes não são incluídos na base de cálculo dos referidos tributos.

Entretanto, equivocadamente, a Fiscalização Tributária considerou que os valores contabilizados como "reembolso de despesas" teriam a natureza de receita tributável. Citando mais uma vez o Termo de Verificação Fiscal:

O texto legal é claro ao considerar, como preço dos serviços prestados, a soma a pagar em dinheiro. Consequentemente, não importe ser a título de reembolso de despesas ou mesmo a qualquer outro título, esses valores compõem o preço dos serviços prestados. Logo, em sendo preço, deve, evidentemente, integrar a receita bruta.

O Contrato firmado e a forma de faturar parte por meio de Notas Fiscal e parte por Nota de Reembolso não respalda o procedimento do interessado. O faturamento engloba as despesas e o lucro bruto. O fato de não ter sido emitido documento fiscal em relação aos reembolsos não dispensa a apropriação total da receita bruta.

Nas folhas 1 e 2 do Termo de Verificação Fiscal se apresenta Tabela na qual se identificou as rubricas contabilizadas pelo Recorrente como referentes a reembolsos de despesas. Importante frisar que a Fiscalização em nenhum momento questionou ou duvidou da forma como se efetuaram os lançamentos contábeis por parte do Recorrente, fazendo a sua análise com base nestas informações.

Para fins de facilitar a identificação da natureza e justificativa de cada rubrica, as mesmas podem ser segregadas nos seguintes grupos:

1) Custas e despesas análogas

- Reembolso de Custas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

- Reembolso de Autenticações

- Reembolso de Taxas e Emolumentos

2) Despesas com Advogados Correspondentes

- Reembolso de Honorários de Acompanhamento

- Reembolso de INSS s/ Honor de Acompanhamento

3) Despesas com Viagens

- Reembolso de Passagem Aérea

- Reembolso de Hotel Reembolso de Despesas c/ Viagem

- Reembolso de Lanches e Refeições

4) Despesas com Deslocamento

- Reembolso de Táxi

- Reembolso de Quilometragem

- Reembolso de Serviços de Entrega

- Reembolso de Ônibus/Metrô

- Reembolso de Estacionamento

5) Despesas incorridas na condução do processo

- Reembolso de Fotocópias

- Reembolso de Correios

- Reembolso de Telefone

- Reembolso de Assinatura de Jornais (Informadores Jurídicos)

- Reembolso de Despesas Diversas

A seguir, demonstrar-se-á a natureza e justificativa de cada um destes grupos de reembolso de despesas.

Conforme expressamente consignado na Impugnação, com relação às cópias de todos os comprovantes de pagamento, o Recorrente, tendo em vista o volume de documentos, não efetuou a juntada dos mesmos na defesa, mas se colocou à disposição para tanto (requerendo apenas o deferimento de um prazo razoável). Por isso, requereu na defesa, nos termos do disposto no inciso IV e na alínea " a " do § 4°, ambos do artigo 16 do Decreto n° 70.235/72, que caso a DIPJ considerasse necessária a análise documental, fossem os autos baixados em diligência.

Contudo, a decisão recorrida considerou desnecessária qualquer diligência para a análise do caso concreto. [...]

O Recorrente, dessa forma, reitera que está à disposição deste Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para a apresentação de qualquer esclarecimento

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ou documento adicional, caso eventualmente seja considerado necessária a baixa dos autos em diligência.

1) Custas e despesas análogas

Nesse grupo estão incluídas todos os tipos de custas judiciais (de distribuição, recursais, etc), as taxas judiciárias (por exemplo, taxas pela utilização do oficial de justiça) e as autenticações de documentos.

As custas e taxas judiciárias são cobradas para remunerar a utilização do aparato judiciário, sendo devido por todo aquele que ingressa com um litígio. [...]

Desta forma, não restam dúvidas que não se pode imputar às custas e despesas judiciais a natureza de custos operacionais do Recorrente, uma vez que legalmente são valores devidos pelo seu cliente. E por isso, o reembolso destes valores para recompor o patrimônio do Recorrente pelo custo do seu pagamento em nome do cliente (tanto que no documento de arrecadação consta sempre o nome da parte e nunca o do seu advogado) é mero reembolso de despesas e não receita tributável.

2) Despesas com Advogados Correspondentes

O pró-labore cobrado pelo Recorrente remunera o trabalho técnico da condução dos processos e o acompanhamento dos mesmos nas cidades nas quais possui base (Belo Horizonte, São Paulo, Rio de Janeiro, Curitiba e Brasília).

Contudo, o Recorrente é um escritório de advocacia de grande porte que possui como clientes empresas de atuação nacional, as quais por este motivo possuem processos nos diversos Estados da Federação.

Enquanto a responsabilidade pela condução técnica é sempre do Recorrente, nas comarcas localizadas fora das capitais citadas, é necessário o trabalho de outro profissional (chamado de advogado correspondente) que será responsável pelo acompanhamento de publicações nos diários oficiais locais, bem como pela execução de atos que demandam a presença física (obtenção de cópias de decisões, protocolos de petições, etc).

A despesa com o advogado correspondente é do cliente, uma vez que se trata de outra prestação de serviço, que extrapola o objeto daquele contratado com o Recorrente. [...]

De se destacar ainda, que o citado valor compõe a receita do advogado correspondente e compõe assim a base de cálculo do PIS/COFINS e IRPJ/CSLL (no caso de sociedade de advogados) ou do IRPF (no caso de pessoa física), sendo que a presente autuação configura a dupla incidência tributária sobre o mesmo fato econômico.

Impõe-se, portanto, também neste tópico o cancelamento da presente exigência fiscal.

3) Despesas com Viagens

Conforme já exposto, o Recorrente é responsável pela condução técnica do processo, bem com pela preparação e protocolo de todas as peças processuais que o irão compor.

Contudo, é usual que para que essa condução seja mais efetiva, em prol do sucesso buscado pelo cliente, sejam necessárias viagens de profissionais do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Recorrente (até porque, conforme já exposto, o Recorrente é responsável por processos que correm em praticamente todos os Estados da Federação).

Notadamente tendo em vista que os Tribunais Superiores (STJ e STF) e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais estão localizados em Brasília.

Assim, sempre que são necessários despachos com magistrados ou julgadores administrativos ou que são marcados julgamentos nos quais é possível a execução de sustentação oral por parte do advogado, o Recorrente indaga ao cliente se ele quer que o advogado diretamente responsável pelo processo se desloque para efetuar providências desta natureza.

Nesses casos, os despachos ou sustentações orais não são indispensáveis (ou seja, as decisões serão proferidas com base nas petições protocoladas). Mas como o cliente é o maior interessado no sucesso da demanda, este tem a alternativa de optar pelo deslocamento do advogado responsável, arcando, contudo, com os custos de viagens decorrentes.

Como a condução do processo já está abrangida nos honorários pactuados, o Recorrente não cobra nenhum adicional pelo fato de que o seu profissional está tendo que se deslocar. Mas, por outro lado, também não pode lhe ser imputado que arque com os custos (passagens aéreas, hotéis, táxis até aeroportos e para o trânsito na cidade de destino, etc).

Caso este custo fosse de responsabilidade do Recorrente, a sua atividade econômica (que como todas, objetiva o lucro) se tomaria inviável. Isto porque é impossível se prever quantas viagens podem ser necessárias na condução de um processo, que normalmente perdura por anos até chegar ao seu término.

Também neste ponto, o cliente tem toda a possibilidade de assumir diretamente os custos da viagem, comprando as passagens e reservando o hotel, por exemplo. Mas também é facilmente compreensível que operacionalmente para ele seja melhor que o escritório antecipe essas despesas para posterior reembolso (muitas vezes, as empresas apenas estipulam limites de gastos, que direcionam a compra de passagens e marcação de hotéis).

Ressalte-se que o reembolso somente é efetuado mediante a apresentação dos comprovantes de cada pagamento, o que permite a comprovação da natureza dos valores contabilizados a este título.

Impõe-se também neste tópico o cancelamento da presente exigência fiscal.

4) Despesas com Deslocamento

O acompanhamento de um processo administrativo ou judicial exige um imprevisível número de deslocamentos para fóruns, tribunais, Delegacias da Receita Federal do Brasil, etc. Também são usuais os deslocamentos para reuniões com o cliente ou com terceiros pelo mesmo indicados (por exemplo, auditores externos).

Esses deslocamentos são mais comumente efetuados por táxis, mas podem ser também efetuados em carros particulares dos advogados (com reembolso de quilometragem percorrida e estacionamento) e são contratualmente de responsabilidade do cliente (uma vez que são despesas incorridas em seu interesse). [...]

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Ressalte que o Recorrente somente emite nota de reembolso para deslocamentos realizados para o cumprimento de tarefas e diligências efetuadas por determinação ou em prol do cliente.

Impõe-se também neste tópico o cancelamento da presente exigência fiscal.

5) Despesas incorridas na condução do processo

O Recorrente para o exercício de suas atividades incorre em diversos custos necessários os quais suporta e que são componentes da apuração do seu lucro (receitas menos despesas). Por exemplo: pagamento de sua folha de salários, aluguel do imóvel no qual está instalada, material de informática e de escritório, entre tantas outras.

Contudo, existem gastos que não são como os supracitados, decorrentes da sua operação. Tratam-se, no caso, de custos variáveis e diretamente vinculados ao trâmite de cada processo.

São dessa natureza:

a) o custo com cópias de documentos que instruirão os processos. Normalmente os processos são instruídos com um volume grande de documentos (por exemplo, contratos e documentos contábeis e fiscais) que necessitam ser fotocopiados. Usualmente, também, o Recorrente é demandado a enviar relatórios para auditorias externas, os quais também são copiados. E, em outras diversas situações, são necessárias a obtenção de cópias para o cliente. Nesse caso, essas cópias, que não se referem ao trabalho intelectual prestado pelo Recorrente (o qual demanda outros custos, como pessoal, cursos, livros, etc.) são tiradas em prol de uma necessidade do cliente, sendo o custo por este arcado, conforme previamente acordado no contrato de prestação de serviços;

b) despesas com o envio de documentos pelos Correios. Trata-se de despesas também efetuadas em prol das mais diversas demandas dos clientes (envio de documentos para auditorias, peritos, advogados correspondentes, controladoras no Brasil e no exterior, etc);

c) despesas com telefonemas interurbanos e internacionais efetuados em atendimento a demanda dos clientes. Nesse caso, na fatura de reembolso junta-se cópia da conta de telefone e identifica-se o número vinculado à ligação reembolsada, de forma que o cliente pode confirmar que trata-se de uma despesa decorrente ao atendimento de sua demanda;

d) Informadores. Determinados clientes demandam que o escritório reforce a segurança do seu procedimento de identificação de publicações através da contratação de determinado serviço de leitura de diários oficiais. Por ser uma demanda específica e fora do procedimento normal adotado pelo escritório, a despesa é arcada pelo cliente demandante. [...]

O mesmo raciocínio jurídico aplica-se à presente autuação, o que determina o provimento do pedido de seu cancelamento.

Solicita produção de todos os meios de prova. Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conclui que:

> Por todo o exposto, requer-se a reforma da decisão proferida pela DRJ/BHE e o conseqüente cancelamento integral da presente autuação fiscal, uma vez que resta comprovada que não possuem a natureza de receita tributável os valores recebidos pelo Recorrente como reembolso de despesas (gastos por conta e ordem de terceiros).
>
> E com relação às cópias de todos os comprovantes de pagamento, o Recorrente reitera o consignado na Impugnação, de que se coloca à disposição para a sua apresentação (requerendo apenas o deferimento de um prazo razoável, tendo em vista o volume da documentação), caso seja considerado necessário pela Turma julgadora a baixa do processo em diligência fiscal.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício da competência da RFB, em caráter privativo constituir o crédito tributário pelo lançamento. Esta atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, ainda que ele seja de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. É a autoridade legitimada para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

Nos casos em que dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, os Autos de Infração podem ser lavrados sem prévia intimação à pessoa jurídica no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do seu estabelecimento, os quais devem estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Estes atos administrativos, sim, não prescindem da intimação válida para que se instaure o processo, vigorando na sua totalidade os direitos, deveres e ônus advindos da relação processual de modo a privilegiar as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes[1].

[1] Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional. art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 9º, art. 10, art. 23 e 59 do Decreto nº

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As manifestações unilaterais da RFB foram formalizadas por ato administrativo, como uma espécie de ato jurídico, deve estar revestido dos atributos que lhe conferem a presunção de legitimidade, a imperatividade e a autoexecutoriedade, ou seja, para que produza efeitos que vinculem o administrado deve ser emitido (a) por agente competente que o pratica dentro das suas atribuições legais, (b) com as formalidades indispensáveis à sua existência, (c) com objeto, cujo resultado está previsto em lei, (d) com os motivos, cuja matéria de fato ou de direito seja juridicamente adequada ao resultado obtido e (e) com a finalidade visando o propósito previsto na regra de competência do agente. Tratando-se de ato vinculado, a Administração Pública tem o dever de motivá-lo no sentido de evidenciar sua expedição com os requisitos legais[2].

Os Autos de Infração foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

A autoridade tributária tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibi-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos[3].

As Autoridade Fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. 4

A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Ainda, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formou livremente sua convicção, em conformidade do princípio da persuasão racional5. Assim, os Autos de Infração, fls. 04-44 e o Acórdão da 2ª TURMA/DRJ/BHE/MG nº 02-30.121, de 21.12.2010, fls. 388-397, contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos no processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos, em observância às garantias ao devido processo legal. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que

70.235, de 6 de março de 1972, Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 6, 8, 27 e 46.

[2] Fundamentação legal: art. 2º da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

[3] Fundamentação legal: art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 10 e art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

[4] Fundamentação legal: art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal.

[5] Fundamentação legal: art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ensejaram os procedimentos de ofício. A tese protetora exposta ela defendente, assim sendo, não está demonstrada.

A Recorrente solicita a realização de todos os meios de prova.

Sobre a matéria, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelece que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses e instruída com os todos documentos em que se fundamentar, precluindo o direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos[6].

Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Ademais, no Termo de Início do Procedimento Fiscal, fls. 50-51, que foi cientificado a Recorrente em 16.12.2008 consta:

> No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal e na forma do disposto no art. 7º da Lei nº 2.354/54 e no art. 7° do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, damos inicio ao procedimento de fiscalização junto ao contribuinte acima identificado. Com base nos arts. 904, 905, 911, 927 e 928 do Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), fica o contribuinte INTIMADO a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias a contar da ciência deste, os elementos abaixo especificados:
>
> Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2005: Tributo: COFINS e PIS.
>
> 1. Livros Diário e Razão ou, opcionalmente Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária;
>
> 2. Contrato/Estatuto Social e suas alterações
>
> 3. Informar se adotou o regime de caixa (se adotou o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento)
>
> 4. Livro Registro de Apuração do ISS
>
> 5. Relação de todas as medidas judiciais propostas pela empresa, relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. Apresentar, de forma reduzida, uma descrição do objeto da ação (pedido) e situação atual dos processos;
>
> 6. Informar eventuais créditos tributários já confessados em parcelamentos especiais (REFIS/PAES/PAEX) ou em compensações (PER/DCOMP) que não foram declarados em DCTF;
>
> 7. Apresentar demonstrativos mensais de apuração da base de cálculo da COFINS e PIS, contribuição retida por clientes, valor suspenso e valor a pagar.

[6] Fundamentação legal: art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

8. Apresentar os DARF de pagamentos ou, eventualmente, de depósitos judiciais;

9. Apresentar os comprovantes de retenção da COFINS e PIS pelos clientes.

10. Designar preposto ou representante legal para acompanhar os trabalhos e as solicitações da fiscalização.

Outros elementos poderão ser solicitados no decorrer da ação fiscal.

A resposta à presente intimação deverá ser prestada por escrito, datada e assinada pelo contribuinte, ou seu representante legal, com indicação dos elementos que estão sendo apresentados.

CÓPIA

No Termo de Constatação e Intimação Fiscal, fls. 97-98, que foi cientificado a Recorrente em 11.02.2009 consta:

Nos termos do Decreto nº 70.235/72 comunicamos nesta data, ao contribuinte supra identificado, a continuação da ação fiscal iniciada em 16/12/2008.

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2005: Tributo: COFINS e PIS.

Constatamos que a empresa apresentou uma planilha contendo a relação de NF emitidas e os valores retidos de COFINS e PIS.

Para um universo de 3600 notas fiscais foi selecionada uma amostra de documentos, de forma aleatória combinada com a seleção de maiores valores. Portanto, fica o contribuinte INTIMADO a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias a contar da ciência deste, os elementos abaixo especificados:

Deixar à disposição na sede da empresa, as seguintes notas fiscais:

Nº Ord.	NF nº		Nº Ord.	NF nº
1	19806		32	21699
2	19923		33	21832
3	19957		34	21903
4	20025		35	21984
5	20034		36	22004
6	20104		37	22017
7	20229		38	22071
8	20242		39	22085
9	20257		40	22109
10	20258		41	22119
11	20406		42	22131
12	20419		43	22142
13	20455		44	22246
14	20512		45	22285
15	20532		46	22312
16	20550		47	22332
17	20685		48	22423
18	20719		49	22439
19	20742		50	22638
20	20882		51	22655
21	21044		52	22709
22	21148		53	22717
23	21206		54	22807

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

24	21346		55	22940
25	21409		56	22940
26	21430		57	23016
27	21474		58	23153
28	21523		59	23231
29	21534		60	23244
30	21609		61	23356
31	21640		62	23428
			63	23437

Outros elementos poderão ser solicitados no decorrer da ação fiscal.

No Termo de Constatação e Intimação Fiscal, fls. 160-161, que foi cientificado a Recorrente em 14.04.2009 consta:

> Nos termos do Decreto nº 70.235/72 comunicamos nesta data, ao contribuinte supra identificado, a continuação da ação fiscal iniciada em 16/12/2008.
>
> Período: 01/04/2004 a 31/12/2005:
>
> Constatamos que a empresa escritura na conta 1.1.2.02.0002 "Clientes — Notas de Reembolso" os valores empenhados e recebidos dos clientes a título de reembolso de despesas.
>
> Em anexo é apresentado um relatório com os valores a crédito nesta conta relativo aos recebimentos.
>
> Desta forma, com base nos arts. 904, 905, 911, 927 e 928 do Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), fica o sujeito passivo acima identificado INTIMADO a apresentar, no prazo de 13 (treze) dias a contar da ciência deste, os elementos abaixo especificados:
>
> 1. Verificar se os valores constantes da planilha estão corretos;
>
> 2. Informar qual a natureza destes recebimentos e se foram adicionados à base de cálculo da COFINS, PIS, IRPJ e CSLL;
>
> 3. Apresentar cópias das seguintes "Notas de Reembolso" (selecionadas aleatoriamente): [...]
>
> Outros elementos poderão ser solicitados no decorrer da ação fiscal.

Ainda, a Recorrente na impugnação e no recurso voluntário poderia ter produzido as provas que entendesse necessárias, trazendo aos autos a demonstração de suas teses de defesa.

A realização desses meios probantes é prescindível, uma vez que os elementos probatórios produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio. A justificativa arguida pela defendente, por essa razão, não se comprova.

A Recorrente discorda do procedimento fiscal, inclusive pela falta de "diferenciação entre o que se constitui no preço do serviço prestado pelo Recorrente e o mero ingresso de reembolso de valores pagos por conta e ordem de terceiros (no caso, os seus clientes)", defendendo que em relação a esses últimos não caberia oferecê-los a tributação.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A autoridade fiscal tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibi-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, cabendo à autoridade a prova da não veracidade dos fatos registrados.

O regime de tributação com base no lucro presumido trimestral é uma opção da pessoa jurídica para todo ano-calendário, desde que observados os requisitos legais, devendo ser manifestada com o pagamento do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. É determinado pelo somatório do ganho de capital, da receita financeira e das demais receitas auferidas, bem como do valor resultante da aplicação do coeficiente legal correspondente a sua atividade econômica sobre a receita bruta total auferida no período de apuração.

Quando se tratar de pessoa jurídica com atividades diversificadas serão adotados os percentuais específicos para cada uma das atividades econômicas, cujas receitas deverão ser apuradas separadamente. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia incluído o ICMS. Somente podem ser excluídos da receita bruta as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, uma vez que se presume que uma parcela da receita bruta foi consumida na produção dos rendimentos decorrentes da atividade econômica.

A pessoa jurídica deve manter o Livro Registro de Inventário, bem como a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, ressalvada a hipótese, neste caso, de escriturar o Livro Caixa, incluindo toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Caracteriza-se como omissão a falta de registro de receita, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o sistema de tributação a que estiver submetida no período de apuração correspondente[7].

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.

[7] Fundamentação legal: art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 15 e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º, art. 25 e art. 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Está registrado no Termo de Verificação Encerramento de Ação Fiscal, fls. 45-49, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

Constatamos que a empresa escritura na conta 1.1.2.02.0002 "Clientes — Notas de Reembolso" os valores recebidos dos clientes a título de reembolso de despesas, sendo que em 14/04/09 a fiscalizada foi intimada a Informar qual a natureza destes recebimentos e se foram adicionados à base de cálculo da COFINS, PIS, IRPJ e CSLL, bem como apresentar cópias de algumas "Notas de Reembolso" (selecionadas aleatoriamente).

Em resposta recebida de 27/04/09 é informado o seguinte: [...]

• São cobrados dos clientes os honorários pró-labore e/ou honorário de sucesso.

• Informa que os "seus clientes incorrem em diversos custos que são inerentes e indispensáveis ao acesso as jurisdições administrativa e judicial;

• Acrescenta que as "propostas e contratos trazem cláusulas expressas nas quais se consignam de forma plenamente identificada e segregada os valores referentes aos honorários decorrente do trabalho a ser prestado e aqueles outros valores, decorrentes da antecipação do pagamento de quantias devidas pelo tomador do serviço".

Anexos à resposta o sujeito passivo apresentou 32 cópias dos espelhos da Notas de Reembolso, das 49 solicitadas. Tais notas servem de amostra da natureza dos reembolsos cobrados, que de forma ilustrativa são assim distribuídas [...]:

NATUREZA DO REEMBOLSO	VALOR	% da Amostra
Reembolso de Passagem Aérea Total	5.422,07	24,67%
Reembolso de Honorários Acomp. Total	2.743,50	12,48%
Reembolso de Táxi Total	2.743,58	12,48%
Reembolso de Custas Judiciais Total	2.024,39	9,21%
Reembolso de Hotel Total	1.812,09	8,25%
Reembolso de Despesas Diversas Total	1.734,28	7,89%
Reembolso de Despesas c/ Viagem Total	1.410,05	6,42%
Reembolso de Correios Total	1.066,66	4,85%
Reembolso de Telefone Total	771,74	3,51%
Reembolso de Quilometragem Total	594,82	2,71%
Reembolso de Fotocópias Total	563,80	2,57%
Reembolso de Serviços de Entrega Total	278,70	1,27%
Reembolso de INSS s/Honor de Acomp. PF Total	259,20	1,18%
Reembolso de Autenticações Total	238,00	1,08%
Reembolso de Taxas e Emolumentos Total	133,09	0,61%
Reembolso Assinatura de Jornais Total	130,80	0,60%
Reembolso de Lanches e Refeições Total	32,65	0,15%
Reembolso de Ônibus/Metrô Total	29,96	0,14%
Reembolso de Estacionamento Total	7,00	0,03%
Reembolso de CPMF Total	1,54	0,01%
Total Geral	21.975,92	100,00%

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Tais valores são ilustrativos, pois estão sujeitos a erros estatísticos, mas demonstram que a natureza dos custos são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n° 4.506/64, art. 47, § 2°). Cabe aqui citar alguns conceitos simples para se ter a visão geral:

A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei n°4.506/64, art. 44, e Decreto-Lei n° 1.598/77, art. 12).

Para relembrar, a receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei n ° 1 598/77, art. 12 § 1 °).

O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços e o custo dos bens e serviços vendidos (Lei n° 6.404/76, art. 187, inciso II).

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada, e opcional, para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real.

A base de cálculo do lucro presumido, decorrente da receita bruta, será determinada trimestralmente, mediante a aplicação do percentual sobre a receita bruta de 32% (trinta e dois por cento), para as atividades de prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; (Lei n ° 9.249/95, art. 15, e Lei n° 9.430/96, arts. 1° e 25, inciso 1).

O que a sistemática do Lucro Presumido quer alcançar é o calculo simplificado do lucro, este calculado em 32%. Ou seja, admite-se que 68% do faturamento corresponderiam aos custos e apenas 32% o lucro bruto.

O sujeito passivo, ao excluir do faturamento os custos, cria uma deturpação da sistemática. Se a empresa fosse tributada no Lucro Real não haveria efeito fiscal, pois o lucro líquido é aumentado tanto por entradas a título de receitas como a título de "estorno de despesa", assim a designação não interfere. O mesmo ocorreria se fosse tributado o lucro nas pessoas físicas dos advogados, pois as despesas/custos seriam deduzidas por via do livro caixa.

Voltando ao lucro presumido, cabe buscar, em legislação especifica, o que vem a ser o preço dos serviços prestados. Nesse sentido, a Lei n° 5.474, de 18/07/1968, dispondo sobre a emissão de duplicatas e faturas, preceitua, em seu art. 20:

Art. 20 — As empresas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem a prestação de serviços, poderão, também, na forma desta Lei, emitir fatura e duplicata. [...]

§ 2° A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestados.

O texto legal é claro ao considerar, como preço dos serviços prestados, a soma a pagar em dinheiro. Conseqüentemente, não importa ser a título de reembolso de despesas ou mesmo a qualquer outro título, esses valores compõem o preço dos serviços prestados. Logo, em sendo preço, deve, evidentemente, integrar a receita bruta.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O Contrato firmado e a forma de faturar parte por meio de Nota Fiscal e parte por Nota de Reembolso não respalda o procedimento do interessado. O faturamento engloba as despesas e o lucro bruto. O fato de não ter sido emitido documento fiscal em relação aos reembolsos não dispensa a apropriação total da receita bruta.

Com relação às exclusões da receita bruta, o CTN, em seu art. 111, determina a interpretação literal de legislação tributária que disponha sobre suspensão, exclusão ou outorga de isenção. Nessa linha, em se tratando da apuração da receita bruta, a legislação tributária fixa o modo pelo qual será apurada, explicitando os títulos das parcelas a serem subtraídas de sua composição.

No caso, as deduções da receita bruta permitidas no IRPJ estão determinadas pelo art. 280 do RIR/1999, a seguir transcrito:

Art. 280. A receita liquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto- Lei n° 1.598, de 1977, art. 12, § 1°).

Pelo exposto, conclui-se que os reembolsos de despesas ou de custos integram a receita bruta, ou seja, a receita bruta é representada pelo valor total contratado (honorários e reembolsos).

O mesmo se aplica às contribuições para o PIS e COFINS, no sentido de que os custos só são dedutíveis em se tratando da sistemática de apuração não-cumulativa, que estaria o sujeito passivo submetido se apurasse o Lucro Real. Ao optar pelo lucro presumido faz-se, também, a opção pelo regime cumulativo.

Os arts. 2° e 3° da Lei n° 9.718, de 27 de novembro de 1998, que assim dispõem:

"Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, sendo calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio liquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

IV- a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente. [...]

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Em decorrência da não inclusão dos valores cobrados a título de "Reembolso de Despesa" no faturamento, resultou numa omissão, ou diminuição, da receita tributável, gerando recolhimento a menor de IRPJ e com reflexo na CSLL, PIS e COFINS, os quais serão objeto de lançamento de oficio, sendo este Termo parte integrante do Auto de Infração.

Em anexo é apresentado o extrato da conta-contábil 1.1.2.02.0002 "Clientes - Notas de Reembolso" e o relatório com os valores a crédito nesta conta relativo aos recebimentos, já expurgados dos lançamentos de estorno relativo à baixas para perdas e recebimentos a titulo de rateio de despesas entre as empresas do mesmo grupo. Abaixo encontram-se demonstrados os valores de base de cálculo a lançar: [...]

MÊS	CRÉDITOS Recebimentos	Estorno Vlr Baixa	Tranf. Rateio de Custos	Faturamento a Lançar
01/04/04	37.525,52	1,73	0,00	37.523,79
01/05/04	81.503,47	3.301,21	3.420,21	74.782,05
01/06/04	69.746,14	63,10	4.060,26	65.622,78
01/07/04	133.989,48	11,03	3.301,57	130.676,88
01/08/04	97.958,90	35,63	10.035,86	87.887,41
01/09/04	87.075,30	17,33	7.840,26	79.217,71
01/10/04	104.258,89	44,73	5.700,07	98.514,09
01/11/04	88.523,48	524,65	10.985,72	77.013,11
01/12/04	85.520,51	3.369,42	6.133,46	76.017,63
01/01/05	70.155,12	124,27	15.587,95	54.442,90
01/02/05	60.488,37	62,80	1.196,72	59.228,85
01/03/05	39.970,05	100,50	3.594,21	36.275,34
01/04/05	78.396,63	6.791,29	2.155,09	69.450,25
01/05/05	112.875,74	8.720,76	19.050,79	85.104,19
01/06/05	80.951,41	1.527,02	8.900,39	70.524,00
01/07/05	72.755,04	0,00	5.034,84	67.720,20
01/08/05	101.646,69	370,82	5.718,05	95.557,82
01/09/05	121.731,02	0,00	16.770,70	104.960,32
01/10/05	79.976,96	0,00	15.634,44	64.342,52
01/11/05	102.314,79	138,45	17.301,75	84.874,59
01/12/05	131.849,46	903,71	27.746,70	103.199,05
Total Geral	1.839.212,97	26.108,45	190.169,04	1.622.935,48

Tendo em vista que a Recorrente ser optante pela apuração do tributo pela modalidade de lucro presumido, vale observar o que dispõe a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a determinação do lucro presumido:

> *Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:*
>
> *I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei; (Vide arts. 5º e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Vide arts. 5º e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

Por sua vez, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, assim prescreve:

"Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Medida Provisória nº 252, de 15/06/2005)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: [...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, [...]

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

No que toca à conceituação de receita bruta, deve-se observar o que dispõe o art. 31 da Lei n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995, remetido tanto pelo inciso I do art. 25 da Lei n° 9.430, de 1996, quanto pelo *caput* do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, reproduzido a seguir:

"Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Recorrente defende que os valores, que ela denomina como reembolsos, recebidos dos clientes que ela possui não podem ser objeto da tributação na composição da receita sobre o qual será aplicada coeficiente para calcular o lucro presumido, como informa em sua defesa:

> "a) o custo com cópias de documentos que instruirão os processos. Normalmente os processos são instruídos com um volume grande de documentos (por exemplo, contratos e documentos contábeis e fiscais) que necessitam ser fotocopiados. Usualmente, também, o Recorrente é demandado a enviar relatórios para auditorias externas, os quais também são copiados. E, em outras diversas situações, são necessárias a obtenção de cópias para o cliente. Nesse caso, essas cópias, que não se referem ao trabalho intelectual prestado pelo Recorrente (o qual demanda outros custos, como pessoal, cursos, livros, etc.) são tiradas em prol de uma necessidade do cliente, sendo o custo por este arcado, conforme previamente acordado no contrato de prestação de serviços;
>
> b) despesas com o envio de documentos pelos Correios. Trata-se de despesas também efetuadas em prol das mais diversas demandas dos clientes (envio de documentos para auditorias, peritos, advogados correspondentes, controladoras no Brasil e no exterior, etc);
>
> c) despesas com telefonemas interurbanos e internacionais efetuados em atendimento a demanda dos clientes. Nesse caso, na fatura de reembolso junta-se cópia da conta de telefone e identifica-se o número vinculado à ligação reembolsada, de forma que o cliente pode confirmar que trata-se de uma despesa decorrente ao atendimento de sua demanda;
>
> d) Informadores. Determinados clientes demandam que o escritório reforce a segurança do seu procedimento de identificação de publicações através da contratação de determinado serviço de leitura de diários oficiais. Por ser uma demanda específica e fora do procedimento normal adotado pelo escritório, a despesa é arcada pelo cliente demandante."

Sobre honorários advocatícios, tem cabimento mencionar o Estatuto da Advocacia e da OAB, previsto na Lei 8.906, de 04 de julho de 1994:

> *Art. 22. A prestação de serviço profissional assegura aos inscritos na OAB o direito aos honorários convencionados, aos fixados por arbitramento judicial e aos de sucumbência.*
>
> *§ 1º O advogado, quando indicado para patrocinar causa de juridicamente necessitado, no caso de impossibilidade da Defensoria Pública no local da prestação de serviço, tem direito aos honorários fixados pelo juiz, segundo tabela organizada pelo Conselho Seccional da OAB, e pagos pelo Estado.*
>
> *§ 2º Na falta de estipulação ou de acordo, os honorários são fixados por arbitramento judicial, em remuneração compatível com o trabalho e o valor econômico da questão, não podendo ser inferiores aos estabelecidos na tabela organizada pelo Conselho Seccional da OAB.*
>
> *§ 3º Salvo estipulação em contrário, um terço dos honorários é devido no início do serviço, outro terço até a decisão de primeira instância e o restante no final.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 4º Se o advogado fizer juntar aos autos o seu contrato de honorários antes de expedir-se o mandado de levantamento ou precatório, o juiz deve determinar que lhe sejam pagos diretamente, por dedução da quantia a ser recebida pelo constituinte, salvo se este provar que já os pagou.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica quando se tratar de mandato outorgado por advogado para defesa em processo oriundo de ato ou omissão praticada no exercício da profissão.

Art. 23. Os honorários incluídos na condenação, por arbitramento ou sucumbência, pertencem ao advogado, tendo este direito autônomo para executar a sentença nesta parte, podendo requerer que o precatório, quando necessário, seja expedido em seu favor.

Art. 24. A decisão judicial que fixar ou arbitrar honorários e o contrato escrito que o estipular são títulos executivos e constituem crédito privilegiado na falência, concordata, concurso de credores, insolvência civil e liquidação extrajudicial.

§ 1º A execução dos honorários pode ser promovida nos mesmos autos da ação em que tenha atuado o advogado, se assim lhe convier.

§ 2º Na hipótese de falecimento ou incapacidade civil do advogado, os honorários de sucumbência, proporcionais ao trabalho realizado, são recebidos por seus sucessores ou representantes legais.

§ 3º É nula qualquer disposição, cláusula, regulamento ou convenção individual ou coletiva que retire do advogado o direito ao recebimento dos honorários de sucumbência.

§ 4º O acordo feito pelo cliente do advogado e a parte contrária, salvo aquiescência do profissional, não lhe prejudica os honorários, quer os convencionados, quer os concedidos por sentença. [...]

Art. 35. Os honorários advocatícios e sua eventual correção, bem como sua majoração decorrente do aumento dos atos judiciais que advierem como necessários, devem ser previstos em contrato escrito, qualquer que seja o objeto e o meio da prestação do serviço profissional, contendo todas as especificações e forma de pagamento, inclusive no caso de acordo.

§ 1º ***Os honorários da sucumbência não excluem os contratados, porém devem ser levados em conta no acerto final com o cliente ou constituinte, tendo sempre presente o que foi ajustado na aceitação da causa****.*

§ 2º A compensação ou o desconto dos honorários contratados e de valores que devam ser entregues ao constituinte ou cliente só

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

podem ocorrer se houver prévia autorização ou previsão contratual.

§ 3º A forma e as condições de resgate dos encargos gerais, judiciais e extrajudiciais, inclusive eventual remuneração de outro profissional, advogado ou não, para desempenho de serviço auxiliar ou complementar técnico e especializado, ou com incumbência pertinente fora da Comarca, devem integrar as condições gerais do contrato. (grifos acrescentados)

CÓPIA

Outro ponto relevante ao deslinde da questão é observar que essas despesas correm por conta da Recorrente, por força de alegada cláusula avençada em contrato de prestação de serviços advocatícios.

Embora a Recorrente afirme entender que tais reembolsos/pagamentos provenientes dos clientes não constituam sua receita própria, argumentando que os pagamentos se prestam a reembolsar despesas por conta e ordem de terceiros, clientes, tal entendimento não se sustenta como se passa a explicar. Tem-se que os honorários da sucumbência não excluem os contratados, porém devem ser levados em conta no acerto final com o cliente ou constituinte, tendo sempre presente o que foi ajustado na aceitação da causa.

Se a Recorrente fosse optante pelo lucro real como forma de apuração de tributo, as custas e despesas análogas, despesas com advogados correspondentes, despesas com viagens, despesas com deslocamento, despesas incorridas na condução do processo, entre outras, constituiriam custos ou despesas inerentes à prestação de serviços prestados como pode se depreender dos seguintes dispositivos legais: art. 290, art. 299 e art. 344 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999). Infere-se assim que compõem o preço dos serviços prestados e, por conseguinte, integram a receita bruta decorrente da prestação de serviços advocatícios.

Na apuração do resultado da pessoa jurídica, o custo é deduzido da receita líquida da prestação de serviços, definida como a receita bruta diminuída dos serviços cancelados, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre serviços para determinação do lucro bruto, nos termos do art. conforme do art. 278 e art. 280 do RIR, de 1999. As despesas operacionais devem ser computadas na determinação do lucro operacional, consoante o art. 277 do RIR, de 1999. Ambos, consequentemente, reduzirão o lucro líquido, a partir do qual seria apurada a base de cálculo do tributo das pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro real.

Nesse sentido há que se ressaltar que para alcançar o objeto social da Recorrente, qual seja, prestação de serviços advocatícios, é usual ou normal no exercício de suas de atividades entendendo-se como necessárias as pagas ou incorridas para sua a realização que incorra em despesas em razão da referida prestação de serviços advocatícios, que após descontadas da receita nos termos legais, resultam no lucro objeto de tributação, caso adotasse a tributação com base no lucro real. Em outras palavras, as despesas indicadas na peça de defesa são essenciais ao cumprimento do objeto social da Recorrente.

Por outro lado, é descabido o argumento de afastar estas despesas como se de outrem fossem, já que todas elas são inerentes à prestação de serviços advocatícios em questão, ou seja, despesas necessárias ao alcance do fim social da Recorrente. Em que pese a alegação de que há cláusula contratual estabelecida entre a Recorrente e os cliente de que as despesas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

correrão por conta destes últimos, é relevante observar o que dispõe art. 123 do Código Tributário Nacional, em relação às convenções particulares:

> *Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Assim, não é lícito à Recorrente considerar que as despesas listadas na pela recursal são por elas adimplidas por conta e ordem de outrem do ponto de vista tributário, mas tão-somente do ponto de vista contratual, atinente ao Direito Civil.

Nesse sentido, o ingresso de valores recebidos pela Recorrente dos clientes, para fazer face a estas custas e despesas análogas, despesas com advogados correspondentes, despesas com viagens, despesas com deslocamento e despesas incorridas na condução do processo que, repise-se são despesas inerentes e necessárias ao êxito do fim social da Recorrente, devem ser consideradas integrantes de sua receita bruta.

Vale reproduzir o conceito de despesas operacionais constantes do art. 299 do RIR, de 1999:

> *"Art. 299. São operacionais as despesas não computadas 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.*

Torna-se, claro, portanto, que os ingressos de valores que se prestam a reembolsar as despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica, considerar-se-ão receitas, passíveis de tributação.

Como a Recorrente é optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, não há que se falar em dedução dos custos e despesas operacionais. Nessa sistemática, que é forma opcional de tributação oferecida ao sujeito passivo, a dedução de custos e despesas é substituída por um percentual de presunção do lucro, em conformidade com o art. 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Isso, contudo, não modifica a apuração nem a natureza da receita auferida.

Em outras palavras, todos os valores recebidos compõem o preço da prestação de serviços advocatícios, ainda que discriminados em rubricas diversas tais como reembolsos de custas e despesas análogas, despesas com advogados correspondentes, despesas com viagens, despesas com deslocamento e despesas incorridas na condução do processo.

O que ocorre, na realidade, é um repasse de despesas, que serão de responsabilidade do cliente quitar e reembolsados à Recorrente, e por conseguinte integra o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

preço da prestação de serviços advocatícios, ainda que discriminando separadamente as rubricas.

Desse modo, a receita dos escritórios que tenham por atividade a prestação de serviços advocatícios, inclui, além do valor percebido a título de honorários, todas as demais verbas reembolsadas pelos cliente a qualquer título, como de custas e despesas análogas, despesas com advogados correspondentes, despesas com viagens, despesas com deslocamento e despesas incorridas na condução do processo, entre outras, por se tratar de receita operacional própria da atividade social.

Por essa razões, consideram-se receitas auferidas pela Recorrente, decorrentes do exercício de sua atividade econômica, além de honorários decorrentes da prestação de serviços advocatícios, valores recebidos dos clientes, independente da denominação utilizada, que se prestam a pagar despesas com custas e despesas análogas, despesas com advogados correspondentes, despesas com viagens, despesas com deslocamento e despesas incorridas na condução do processo.

Ademais, as convenções entre particulares não podem afastar estas despesas como se de outrem fossem, já que todas elas são inerentes à prestação de serviços advocatícios, necessárias ao alcance do fim social da Recorrente. As convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Assim, tais valores devem integrar a base de cálculo sobre a qual se calcula o lucro presumido das pessoas jurídicas optantes por esta modalidade de tributação do IRPJ, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

No que se refere ao PIS e a Cofins, reitere-se tem-se que o somatório de reembolso de despesas é considerado como receita bruta, para fins do art. 3º Lei nº 9.718, 27 de novembro de 1998.

Não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório já produzido evidencia que o procedimento de ofício está correto, não restando caracterizada a falta de comprovação do ilícito fiscal. A inferência denotada pela defendente, nesse caso, não é acertada.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso[8]. A alegação relatada pela defendente, consequentemente, não está justificada.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade[9].

[8] Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

[9] Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de julho de 2009). A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo 10. Os lançamentos de PIS, de COFINS e de CSLL sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias, a relação de causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhem aqueles que foram dados à exigência de IRPJ.

Em assim sucedendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Ferreira Castellani

Trata-se, o presente recurso, de discussão centrada no conceito de receita tributável, para fins de IRPJ, CSLL, PIS E COFINS, para fatos geradores ocorridos no período de 04/2004 a 12/2005.

Em apertada síntese, o recorrente, escritório de advocacia, deixou de oferecer à tributação valores recebidos de seus clientes à título de reembolsos de despesas específicas, tais como custas processuais, valores de cópias reprográficas, custos de deslocamentos específicos de avião, taxi ou carro, peritos, advogados correspondentes, dentre outros. O recorrente, mensalmente, ao faturar os valores devidos pelos clientes, emitia nota fiscal de prestação de serviços, englobando a totalidade dos valores de honorários advocatícios ajustados contratualmente, e nota de débito de reembolso, acompanhadas dos comprovantes, para mera devolução dos valores antecipados pelos escritório. Toda essa operação era regularmente

[10] Fundamentação legal: art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contabilizada, em conta própria identificada conta-contábil 1.1.2.02.0002 "Clientes - Notas de Reembolso".

A fiscalização não contesta a existência dos valores, assim como sua comprovação. Não há questionamento acerca de eventual inexistência da despesa e do pagamento, mas apenas de sua classificação e tratamento jurídico. Basicamente, o que se discute é a caracterização ou não desses valores supostamente de reembolso como receita tributável.

A análise do presente caso deve passar, necessariamente, em dois pontos fundamentais: i. caracterização do reembolso como receita; e ii. efetiva caracterização de um pagamento como mero reembolso. Explico: devemos analisar, inicialmente, em um plano conceitual, se o reembolso de uma despesa de terceiro pode ser considerada receita e, definida essa premissa, analisar se os valores indicados como reembolso são, efetivamente mero reembolso e não receita disfarçada (na qual se esconderia mais valia típica da atividade fim).

No que se refere ao primeiro ponto destacado, parece-me absolutamente claro que os reembolsos de despesas não podem, em hipótese algum, serem tratados como receita tributável.

Conceitualmente, receita tributável não se confunde com receita contábil. Há de se atentar de que a partir do substrato do fato jurídico deve-se definir o contorno do fato tributário e do fato contábil, e não o contrário. Isso é muito importante. Existem diferentes extratos de linguagem, cada qual com sua função e com sua especificidade.

Em excepcional trabalho sobre o tema, o professor José Antônio Minatel resume bem essas diferentes acepções do termo receita:

> "*São diferentes as perspectivas que o vocábulo receita experimenta em diferentes linguagens: realidade autônoma com a tônica no ingresso financeiro (linguagem do texto constitucional); ponto de partida, ou meio que contribui positivamente para a formação do resultado da entidade empresarial (linguagem da lei societária); conceito relativo que exige cotejo com custos e despesas, através de métodos e técnicas uniformizadoras da elaboração das demonstrações financeiras para registro e exteriorização do resultado da entidade (linguagem da ciência contábil); registro de ingresso público, ou indicativo de formação de preços das utilidades colocadas no mercado (linguagem da ciência econômica); entrada definitiva de dinheiro nos cofres do poder público (linguagem da ciência das finanças); ingresso pela venda de mercadorias e serviços, acepção restrita em que receita corresponde ao conceito de faturamento (LC nº 70/91), posteriormente ampliada para corresponder a outros ingresso (Lei nº 9.718/98), sendo irrelevante o tipo de atividade e a classificação contábil adotada (linguagem da lei tributária)".* (Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 243).

O resumo mostra bem a dificuldade a ser enfrentada, que não se refere, de forma alguma, a discussão sobre eventual despesa ou custo dedutível, pois a rigor disso não trata, mas apenas e tão somente a correta adequação do conceito de receita tributável.

Em passagem interessante, o professor Ives Grandra da Silva Martins, assim se manifesta:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"Etimologicamente, receita significa a quantia recebida,m apurada ou arrecadada, que acresce ao conjunto de rendimentos da pessoa física, em decorrência direta ou indireta da atividade por ela exercida. Salienta, entretanto, a doutrina, que nem toda entrada é receita. Só pode ser tido como receita o ingresso de recursos que passe a fazer parte do patrimônio do contribuinte. O simples registro na contabilidade da empresa da entrada de determinada importância não a transforma em receita.(...). Ademais, o mero ingresso de valores na contabilidade de uma empresa não é fator que demonstre a existência de capacidade contributiva – limite imposto à instituição de tributos, inclusive de contribuições sociais, que tem como fato gerador elemento denotador dessa capacidade, como é o caso do conceito de receita." (PIS e COFINS – Não incidência sobre reembolso. RDDT 122, 2005, p. 132).

É nota marcante e essencial do conceito de receita, para fins tributários, a presença de incontestável capacidade contributiva. A capacidade contributiva somente estará presente diante de auferição efetiva de receita própria, independente de eventual apuração de resultado de atividade. Isso significa dizer que a materialidade receita demonstrará capacidade contributiva, podendo ser objeto de tributação, ainda que o resultado apurado das operações ou da operação seja negativo (venda por valor menor que o custo de aquisição). Receita não é resultado, como o lucro, por exemplo.

Todo e qualquer reembolso de despesa ou de custo não relacionado à prestação da atividade essencial contratada devem ser desconsiderados para fins de configuração de receita. Note-se: despesas ou custos não relacionados à prestação da atividade contratada.

No presente caso, o recorrente é escritório de advocacia regularmente constituído, em regime de tributação pelo lucro presumido.

A atividade contratada repousa, como não poderia deixar de ser, na atividade intelectual de advocacia, que consiste em assessoramento, em aconselhamento e em defesa ténica em processos, administrativos e judiciais. Faz parte da atividade contratada, então, a realização de reuniões, elaboração de opiniões legais ou pareceres, elaboração de petições e de defesas, a definição de estratégias empresarias, entre outras. Para prestar tal atividade, a contratada, então recorrente, deverá manter instalações adequadas (próprias ou de terceiros), possuir maquinário e infraestrutura para elaboração de peças (computadores, impressoras, livros, para consulta, papelaria em geral, funcionários, administrativos e operacionais – advogados, entre outros).

Por essa atividade, única, por sinal, passível de ser oferecida e comercializada pelos escritórios de advocacia, atividade regulada por lei própria, serão ajustados e devidos honorários profissionais, calculados de diversas formas possíveis (valor fechado por trabalho, percentual do benefício econômico, por horas trabalhadas, entre outras). Os honorários, ainda, podem ser arbitrados (na falta de ajuste contratual) e de sucumbência (definidos no processo, para a parte vencedora).

Contratualmente, a recorrente, assim como a maioria dos escritórios de advocacia, definem valores de honorários de forma independente e apartada das despesas específicas geradas para a prestação da atividade, não englobadas na atividade própria. Em outras palavras, define-se a remuneração sem considerar os custos com taxas judiciais e de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

cartórios, cópias, deslocamentos, perícias, alimentação, envio de documentos, entre outros. Essa medida tem um objetivo claro e evidente, motivado pela boa fé contratual: demonstrar, de maneira inequívoca, o valor dos honorários advocatícios.

A forma usual de contratação e de remuneração da atividade dos escritórios de advocacia e demais prestadores de serviços de atividade intelectual estabelece a sistemática de eventual antecipação de pagamento de despesas próprias do contratante (taxas, cópias, etc) pelo profissional contratado, com posterior reembolso mediante a comprovação efetiva da despesa e envio do documento comprobatório (guia de recolhimento, nota fiscal, boleto, entre outros). A justificativa para essa sistemática é óbvia: garantir segurança ao contratante que não está suportando honorários maiores do que os definidos contratualmente, assim como, a depender do regime de tributação, utilizar, em sua contabilidade fiscal, como custo ou despesa dedutível.

Essa sistemática, de forma alguma, pode ser equiparada a um subterfúgio contratual para a mera diminuição de receita tributável, tão pouco equiparada a meras convenções privadas que visam alterar sujeição passiva e, portanto, inoponíveis à administração tributária. Trata-se, isso sim, de modelo contratual comum e rotineiro, lícito, regular e amparado pela legislação.

Toda análise jurídica acerca de uma operação, para sua eventual validação ou desconsideração, para fins tributários, deve, necessariamente, percorrer três diferentes searas: jurídica, contábil e econômica. Havendo a comprovação da operação nos três diferentes estratos de linguagem, deve-se, como regra, aceitar a regularidade da operação.

O recorrente, aparentemente, desenvolve operações amparadas nos três níveis de análise: juridicamente, existe um contrato formal e regular, disciplinando a remuneração da atividade prestada e o reembolso das despesas e dos custos específicos, de forma apartada; contabilmente, existe registro expresso e formal na contabilidade de todos os pagamentos e dos documentos respectivos classificados como reembolso de despesas; economicamente, existe o pagamento efetivo dos valores.

Existindo, efetivamente, suporte nos três diferentes aspectos de análise, parece-nos demasiadamente rígida a interpretação, por presunção, de que trata-se de receita própria, sonegada e intencionalmente classificada como reembolso apenas para diminuição da tributação do recorrente, prestador de serviço intelectual.

Importante destacar que a opção, pela recorrente, pelo sistemática do lucro presumido em nada altera a conclusão acerca da possibilidade de não oferecimento à tributação dos valores de reembolso. A rigor, o que se discute aqui não é a possibilidade de dedução dos valores de reembolso do resultado (na condição de custos e/ou despesas necessárias), mas sim de sua não inclusão no próprio conceito de receita bruta. Obviamente, a sistemática do lucro presumido impede qualquer dedução, já que, como o próprio nome deixa claro, o resultado é decorrente de uma presunção, calculada a partir da receita bruta. A exclusão dos valores de reembolso do valor de receita bruta decorre do reconhecimento de sua natureza jurídica específica de valor diverso de receita, não de seu reconhecimento como despesa ou custo.

Definido, aqui, então, meu posicionamento acerca da não caracterização dos reembolsos como receita própria, excluindo, assim, da base inicial do cálculo do próprio lucro presumido para fins de IRPJ e, consequentemente, para CSLL, PIS e COFINS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No que se refere ao segundo ponto destacado, ou seja, o reconhecimento de um ingresso como efetivo reembolso, passo as minhas considerações.

Inicialmente destaco novamente que considero como não configurador de receita tributável os ingressos caracterizadores de mero reembolso. Trata-se, em minha opinião, de ponto claro. A caracterização de um ingresso como reembolso, contudo, não é assunto simples.

O ingresso caracterizador de mero reembolso deve ser aquele que representa apenas e tão somente o mero repasse de despesa tida com terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, não vinculadas diretamente à prestação da atividade essencial contratada. Mais que isso, o valor, para ser assim considerado, não pode ser acrescido de qualquer mais valia ou remuneração e comprovada por documento idôneo emitido pelo terceiro.

Assim, em análise ainda inicial, para ser considerado mero reembolso, a despesa deve ser algo diferente da atividade contratada, ainda que a ela vinculada, por obviedade. Na prestação do serviço jurídico, por exemplo, a atividade intelectual de elaboração da peça processual, o custo do estagiário ou profissional que auxilia em sua confecção, o papel, tinta, impressora e computador para sua elaboração, o aluguel do espaço utilizado (escritório), dentre outros, são absolutamente essenciais e diretamente vinculados a prestação contratada, devendo, portanto, ser remunerado pelos honorários profissionais contratados, caracterizadores de receita. Os valores, contudo, de taxa judicial para a distribuição, autenticação de documento necessário, deslocamento para acompenhamento, entre outros, comprovados pela guia de recolhimento, fatura do cartório e recibo da empresa de transporte ou taxista são meros reembolsos, afinal são valores que não integram a remuneração da atividade.

A argumentação de que o eventual custo de deslocamento ao fórum, para distribuição da ação ou despacho com juiz, por exemplo, é essencial a prestação e sua remuneração, portanto, é honorário de serviço caracterizador de receita tributável é tão falacioso quanto entender que o valor de passagem aérea adquirida pela Receita Federal para custear a ida de conselheiro para julgamento no CARF, em Brasília, é rendimento tributável, afinal, é essencial à realização do julgamento e, portanto, da atividade fim, a presença do conselheiro no local. O mesmo raciocínio vale para eventual diária para funcionário público que se desloca para outra localidade para cumprir diligência. O valor pago, então, é rendimento tributável e não indenização.

Situações similares devem receber tratamento equivalente. Não se pode permitir que a mera escolha de palavras aleatórias defina tratamento jurídico diferenciado, caracterizador de arbítrio refutado pela isonomia.

Aplicando o raciocínio ao caso concreto da recorrente, entendo que a eventual caracterização do ingresso como receita tributável ou não (mero reembolso) dependerá da análise de cada rubrica específica, conceitual e documentalmente. Conforme apontado pela contabilidade da recorrida, foram distribuídos, como ingressos decorrentes de reembolso, os seguintes:

1) Custas e despesas análogas

- Reembolso de Custas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

- Reembolso de Autenticações

- Reembolso de Taxas e Emolumentos

2) Despesas com Advogados Correspondentes

- Reembolso de Honorários de Acompanhamento

- Reembolso de INSS s/ Honor de Acompanhamento

3) Despesas com Viagens

- Reembolso de Passagem Aérea

- Reembolso de Hotel Reembolso de Despesas c/ Viagem

- Reembolso de Lanches e Refeições

4) Despesas com Deslocamento

- Reembolso de Táxi

- Reembolso de Quilometragem

- Reembolso de Serviços de Entrega

- Reembolso de Ônibus/Metrô

- Reembolso de Estacionamento

5) Despesas incorridas na condução do processo

- Reembolso de Fotocópias

- Reembolso de Correios

- Reembolso de Telefone

- Reembolso de Assinatura de Jornais (Informadores Jurídicos)

- Reembolso de Despesas Diversas

Os presentes itens, apesar de todos indicados como reembolso de despesa, na contabilidade, devem receber tratamento tributário compatível com sua realidade fática e jurídica.

Apenas para exemplificar, vejamos: i. valores constantes do item custas e despesas análogas, por exemplo, não geram, qualquer dúvida (desde que regularmente documentados), não devendo, portanto, ser considerado receita tributável; ii. valores alocados no item despesas com advogado correspondente, por sua vez, devem ser analisados de maneira mais detida, de forma a se atestar, com segurança, não se tratar de profissional contratado com habitualidade (o que acabaria por ocultar contratação formal de empregado); iii. valores como os constantes do item despesas com deslocamento, por fim, somente poderiam ser admitidos se decorrentes de contratação de terceiro (recibo de taxi ou transportadora ou comprovante de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

abastecimento de combustível), não se admitindo mero documento interno realizado pelo próprio profissional do escritório (relatório de viagens sem valor fiscal).

Assim, pelos exemplos acima detalhados, percebe-se a necessidade plena de comprovação de que os valores indicados na contabilidade são efetivamente reembolso de despesas e não mera remuneração, com mais valia e, portanto, ganho tributável embutido. Essa análise, contudo, depende de comprovação documental e análise pontual, incompatível nessa instancia processual. Desta forma, no que se refere especificamente ao reconhecimento dos ingressos como mero reembolso, entendo pela necessidade de retorno à Delegacia da Receita Federal, em diligência, para verificação documental dos valores indicados, para sua manutenção ou eventual glosa.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Fernando Ferreira Castellani

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 12/01/2015 por FERNANDO FERREIRA CASTELLANI
Impresso em 14/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA