MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10380.010159/2005-81

Processo nº	10380.010159/2005-81
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1402-003.935 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	12 de junho de 2019
Recorrente	CONSTRUTORA MARQUISE S A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 2000

ESCRITURAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.
A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do Contribuinte dos fatos nela registrados apenas se comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Cabe ao Sujeito Passivo o ônus de provar que os dados por ele escriturados nos Livros Contábeis e informados em sua Declaração preenchem os requisitos da legislação tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)
Ano-calendário: 2000

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.
Aplica-se à exigência dita reflexa o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Barbara Santos Guedes, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (CE).

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Impugnação nº **08-18.715 - 3ª Turma da DRJ/FOR**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

> "Contra o Sujeito Passivo acima identificado foram lavrados Autos de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), fls. 3/12, além de Termo de Constatação Fiscal, fls. 14, 15, e Termo de Encerramento, fls. 112, para formalização e cobrança dos créditos tributários neles estipulados, totalizando R$ 1.302.493,11, incluindo encargos legais, relativos ao ano-calendário de 2000, conforme discriminação seguinte:
>
> | Imposto/Contribuição | Valor Apurado em R$ | Fls. |
> |---|---|---|
> | IRPJ | 953.795,07 | 3/7 |
> | CSLL | 348.698,04 | 8/12 |
> | TOTAL | 1.302.493,11 | ……. |
>
> A infração apurada pela Fiscalização e relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 5/7, 9/12, bem como detalhada no Termo de Constatação Fiscal, fls. 14, 15, acha-se descrita, em síntese, conforme indicado a seguir:
>
> **Custos ou Despesas Não Comprovadas. Glosa de Despesas:**
>
> O Contribuinte onerou indevidamente o resultado do exercício com uma despesa por supostos serviços prestados pela Empresa FRIST Participações e Administração Ltda., CNPJ 07.131.675/0001-19, no ano calendário 2000. Considerando que a despesa não foi comprovada, de acordo com as razões enumeradas no Termo de Constatação que acompanha o Auto de Infração, procedeu-se à sua glosa, apurando se nova base de cálculo do imposto, fls. 5.
>
> Conforme o Termo Constatação Fiscal acostado às fls. 14, 15, foram verificados os fatos a seguir discriminados:
>
> O Contribuinte foi intimado pelo Termo de Início de Fiscalização, do qual tomara ciência em 22/09/2005, a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a efetividade da prestação de serviços pela Empresa FRIST Participações e Administração Ltda, cujos valores foram debitados ao Resultado do ano calendário de 2000 a título de despesas (rubrica 6.1.2.3.02), conforme consta escriturado nos Livros Diário e Razão da Fiscalizada, fls. 46/53.
>
> O questionamento que então se fazia era devido à continuidade de procedimento investigatório anterior (Termo de Intimação Fiscal), de

15/01/2004, em que o Contribuinte, em resposta apresentada à época, não logrou comprovar devidamente a veracidade dessas despesas, dado que:

a) As duplicatas e Faturas apresentadas não se encontram lastreadas nem em Notas Fiscais de Serviços e nem em Contrato que discrimine a natureza dos serviços;

b) Tais despesas teriam sido decorrentes de serviços prestados por uma Empresa denominada FRIST Participações e Administração Ltda., e teriam servido para baixar adiantamentos que haveriam sido concedidos, durante o ano de 1998, a uma outra Empresa denominada Atlanta Participações Ltda;

c) Esta última Empresa, a Atlanta Participações e Administração Ltda., firmara, em 1998, contrato com a Construtora Marquise para assessorá-la na captação de recursos externos, bancários ou de investidores institucionais de valores superiores a US$ 5.500.000,00 (cinco milhões e quinhentos mil dólares norte americanos);

d) O contrato, no valor de R$ 1.476.008,00, foi integralmente pago à Atlanta através de adiantamento contabilizado em 22/07/1998 pela Marquise;

e) Posteriormente, a Atlanta teria cedido à Empresa FRIST Participações e Administração Ltda. os direitos e obrigações contratuais com a Construtora Marquise;

f) A Empresa FRIST Participações e Administração Ltda. emitiu, então, no ano 2000, seis duplicatas seqüenciais contra a Construtora Marquise, nos valores e datas indicados, fls. 14;

g) Tivesse havido, de fato, a cessão de direitos e obrigações contratuais da Atlanta com a Marquise, para a FRIST, certamente deveria ter sido repassado, igualmente, o adiantamento recebido pela Atlanta para a FRIST e esta jamais poderia emitir duplicata contra a Construtora Marquise, da qual era devedora;

h) A FRIST Participações e Administração Ltda. apresentou, em 18/05/2001, Declaração de Informações Econômico Fiscais relativa ao ano calendário 2000 DIPJ/2001, como inativa, porém, curiosamente, após o Termo de Intimação Fiscal, de 15/01/2004, apresentou DIPJ retificadora, em 18/03/2004, em que registra como receita unicamente os valores das duplicatas que emitira contra a Construtora Marquise;

i) Não consta dos arquivos da Receita Federal que a Construtora Marquise tenha apresentado DIRF relativa ao ano calendário 2000 em que indique a retenção de imposto de renda na fonte da Empresa FRIST Participações e Administração Ltda., embora, nas duplicatas emitidas por esta última esteja expressa a retenção de imposto na fonte no percentual de 1,5%, fls. 35, 37, 39, 41, 43, 45; e

j) Até o momento da lavratura deste Termo, não foram apresentados comprovantes da efetividade dos serviços prestados pela FRIST Participações e Administração Ltda. à Construtora Marquise S/A no ano 2000, mas apenas o Instrumento de Cessão de Direitos e Obrigações do contrato da Marquise com a Atlanta, razão pela qual deve ser glosado totalmente o valor da despesa considerada na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

k) É bom assinalar que, em seu expediente em que encaminhou o Instrumento de Cessão de Direitos e Obrigações, a Construtora informou sobre a existência, na sede da Empresa, de relatório que evidenciava a prestação dos serviços, mas estranhamente não fez a juntada deste documento, apesar de solicitada no Termo de Início de Fiscalização.

Inconformado com a Exigência descrita, fls. 3/15, da qual tomara ciência em 08/11/2005, Aviso de Recepção às fls. 114, apresentou o Contribuinte Impugnação em 08/12/2005, fls. 115/120, através de Procuração, Instrumento às fls. 121, requerendo a improcedência da Autuação, invocando os fatos ocorridos, os princípios constitucionais tributários, a doutrina e jurisprudência, os dispositivos legais, mencionando a documentação suporte anexada, e alegando em síntese:

DO DIREITO:

Referida infração, apontada pela Fiscalização, diz respeito à não dedutibilidade de uma despesa de R$ 1.476.008,00, o que onerou indevidamente o resultado do exercício, por supostos serviços prestados pela Empresa FRIST Participações e Administração Ltda, CNPJ 07.131.675/0001 19, no ano calendário de 2000, supostamente não comprovada.

Valendo se do Termo de Constatação Fiscal, que acompanha o Auto, a Fiscalização levanta dúvidas quanto à comprovação dos serviços executados pela Empresa FRIST ao Impugnante, argumentando, entre outros, que as despesas lançadas no resultado, oriundas das faturas emitidas, serviram para baixar, em 2000, adiantamentos que foram concedidos em 1998 a outra Empresa, denominada Atlanta Participações Ltda., por conta de assessoramento na captação de recursos externos. Esta, por sua vez, houvera cedido à FRIST os direitos e obrigações, celebrados contratualmente com o Impugnante. Dessa forma, conclui o Fisco, equivocadamente, que também deveria ter havido o repasse do adiantamento recebido, sem emissão de cobrança ao Impugnante, de quem a FRIST era devedora.

Também expõe a Fiscalização que o Impugnante não teria apresentado DIRF relativa ao ano calendário de 2000, indicando a retenção do Imposto de Renda na Fonte da Empresa FRIST, embora a mesma estivesse expressa nas duplicatas emitidas, nem relatório que evidenciasse a prestação dos serviços, mas, tão somente, o Instrumento de Cessão de Direitos e Obrigações do Contrato do Impugnante com a Atlanta.

Destaque se, entretanto, que a Fiscalização, em nenhum momento do Auto, nem no Termo de Constatação Fiscal, considerou inidôneos os documentos apresentados pelo Impugnante. Assinale se inclusive que, por força do art. 82, § único, da Lei 9.430/96, ainda mesmo que o documento fiscal tivesse sido emitido por pessoa jurídica inapta, a dedutibilidade da despesa seria admitida quando o tomador dos serviços comprovasse a efetivação do pagamento do preço respectivo e a utilização dos serviços.

Também, com base no art. 299 do RIR/99, pode se concluir que, o importante é a motivação negocial na origem dos dispêndios usuais e normais nas transações ou operações da Empresa, sua necessidade à atividade da mesma e à

manutenção da respectiva fonte produtora. Em suma, para comprovação da dedutibilidade da despesa, é indispensável que ela guarde relação com a atividade da Empresa e haja **evidência da prestação do serviço**, bem assim do instrumento contratual, da documentação do pagamento efetivado e monetização da operação.

Assim, o Impugnante já disponibilizou, junto ao Fisco, o Instrumento de Cessão de Direitos e Obrigações do Contrato com a Atlanta, cuja ciência está demonstrada no Termo de Constatação Fiscal, bem como os relatórios que evidenciam a prestação dos serviços executados pela Empresa FRIST (docs. 2, 2. 1, fls. 122, 159, 220), a quem foram cedidos (pela Atlanta) os direitos e obrigações contratuais com o Impugnante, no assessoramento à captação de recursos externos, bancários ou de investidores institucionais. Saliente se que o responsável técnico pelos serviços e emissão dos relatórios, o Sr. Lincoln de Moraes Machado, economista com formação internacional, foi tradicional proprietário de instituição financeira de âmbito nacional, portanto, prestador de serviço com qualificação e capacitação profissional. **O Impugnante assegura que o prestador ofereceu o leque de opções de captação que o mercado então oferecia e optou por aquelas que lhe eram mais interessantes quanto a prazos e custos, segundo indicação da Cessionária, como evidenciam os relatórios, provando se, assim, que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo efetivamente prestado, recebido e necessário à fonte produtora da riqueza tributada**.

Ademais, verifica se no contrato do Impugnante com a Atlanta (parágrafo único da Cláusula Oitava) a possibilidade de subcontratação dos serviços, confirmando se a anuência do Impugnante à cessão feita pela Atlanta à FRIST (docs. 3 e 3. 1, fls. 124/129).

Por outro lado, à cessão de direitos e obrigações contratuais da Atlanta com o Impugnante, para a FRIST, necessariamente não deveria ser repassado o adiantamento recebido pela Atlanta, uma vez que ambas se compuseram e o Impugnante, somente no ano calendário de 2000, é que registrou a despesa no resultado do exercício, cujos valores eram mantidos anteriormente em conta de adiantamento, ou seja, a despesa só foi considerada, quando da **efetiva prestação dos serviços pelo Contratante, no caso, a cessionária FRIST**.

Vale salientar ainda que, em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, **a evidência da prestação dos serviços (Relatórios) foi disponibilizada ao Auditor-Fiscal na sede do Impugnante** (doc. 4 anexado, fls. 130, REF. TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO). **Resta a juntada dos seis documentos probantes dos pagamentos das despesas contratadas** (docs. 5, fls. 131/136, FATURA/DUPLICATA), bem como da DIRF retificadora e dos comprovantes da retenção do Imposto de Renda na Fonte (IRRF), efetuada em 2001 (docs. 6, que se faz às fls. 143/150). Por fim, destaque se que o Fisco constatou o registro da receita pela FRIST, a qual foi devidamente tributada, compensando o IRRF (docs. 7, fls. 151/158) e recolhendo todos os tributos.

Ademais, o Relatório guarda estreita relação com o objeto do contrato e os pagamentos tornam mais clara a efetiva prestação dos serviços. Por último, não há ilicitude na cessão de direitos de um contrato de prestação de serviços

profissionais e, ainda mais, com anuência da credora, como foi o caso sob comento e impugnação.

A matéria, por sua vez, sendo de direito, vem sendo tratada de forma pacífica pelo Primeiro Conselho de Contribuintes que, invariavelmente, se manifesta favoravelmente nos termos a seguir:

a) ACÓRDÃO 107 07.724 Órgão: 1º Conselho de Contribuintes/7ª Câmara, em 11.08.2004 IRPJ E OUTROS Ex(s): 1996:

"DESPESA COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA PROVA DA REALIZAÇÃO DO SERVIÇO. Entende se que os documentos trazidos aos autos pela Recorrente demonstram a efetiva realização do serviço, motivo pelo qual a despesa incorrida em relação ao mesmo não deve ser glosada. O simples fato do Relatório entregue pela prestadora de serviço não conter maiores identificações e formalidades não significa que não houve a prestação de serviço em tela. Isto porque não há qualquer legislação que estabeleça como pretende querer a i. DRJ uma específica forma de apresentação e formatação de Relatórios de serviços de consultoria. Desde que a contratante aceitou o trabalho que lhe foi apresentado, independente da sua forma, não há como se negar a realização do serviço. O prejuízo será apenas da contratante/contribuinte. Ademais, verifica se que há correspondência entre o conteúdo do Relatório e o objeto do contrato, sendo importante consignar que a emissão de nota fiscal e a comprovação do pagamento tornam mais claro o fato de que houve aquela prestação de serviço, documentos estes que não foram considerados inidôneos pela Fiscalização."

b) ACÓRDÃO 108 07.760 Órgão: 1º Conselho de Contribuintes/8ª Câmara, em 14.04.2004 IRPJ e OUTROS Ex.: 1993:

"DESPESAS DE CONSULTORIA Cabível a dedução de dispêndios com consultoria administrativa, com reestruturação e modernização de empresa, no exercício de sua efetivação, quando aproveita de imediato maior eficiência no desenvolvimento de suas operações sociais."

c) ACÓRDÃO 101 92.961 Órgão: 1º Conselho de Contribuintes/1ª Câmara, em 26.01.2000 IRPJ E OUTROS Ex(s): 1988 a 1993:

"I DESPESAS DE AUDITORIA, CONSULTORIA FINANCEIRA E ASSESSORIA DE DIVULGAÇÃO E PROPAGANDA Não prospera a ação fiscal que impugnou a apropriação de despesas operacionais, quando a Fiscalização não comprova a inveracidade dos fatos regularmente registrados na Contabilidade e a prova dos autos não revela qualquer fato que ilida a presunção de licitude da operação contabilizada."

Após recepcionado pela DRJ/FOR, o processo foi colocado em pauta da 3ª turma de julgamento desta Delegacia, sessão ocorrida em 06/10/2006, pelo Relator Original José Deusdedite Mendes, tendo o Colegiado decidido, por maioria de votos, pela conversão do julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que integraram a correspondente Resolução. Foi vencido o Relator, que propugnava pela improcedência da Autuação.

Constaram inicialmente do Pleito da citada diligência, abrangida pela Resolução 699/2006, fls. 289/301, as apreciações a seguir especificadas:

Da análise do Termo de Constatação Fiscal, fls. 14, 15, verificou se que a glosa da despesa referente ao suposto serviço prestado pela Empresa FRIST Participações e Administração Ltda móvel do Lançamento em análise se deu por suposta ausência de comprovação da efetividade da prestação daquele serviço.

Sustentaram os Autuantes que o Contribuinte não teria logrado comprovar devidamente a veracidade daquela despesa, citando, dentre outros argumentos, que "as duplicatas e faturas apresentadas não se encontram lastreadas nem em Notas Fiscais de Serviços e nem em Contrato que discrimine a natureza dos serviços".

A Defesa, por seu turno, argumentou que a Fiscalização em nenhum momento considerou inidôneas as provas apresentadas e que a prestação do serviço restaria evidente porquanto presentes os elementos indispensáveis para sua comprovação relação entre o serviço prestado e a atividade da Empresa, evidência da prestação do serviço, instrumento contratual e documentação do pagamento efetivado contidos nos documentos trazidos aos autos e descritos a seguir:

a) Instrumentos contratuais:

i)INSTRUMENTO PARTICULAR DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ASSESSORIA E CONSULTORIA ECONÔMICO FINANCEIRA, celebrado entre a Construtora Marquise S/A e a Atlanta Participações Ltda., fls. 25/28, datado de 05/01/1998;

ii)INSTRUMENTO PARTICULAR DE CESSÃO DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES RELATIVOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ASSESSORIA E CONSULTORIA ECONÔMICO FINANCEIRA, celebrado entre as duas Empresas identificadas acima e a FRIST Participações e Administração Ltda., fls. 90, 91, datado de 03/01/2000;

b) Documentos que comprovariam os pagamentos do serviço contratado:

i)faturas emitidas pela FRIST contra o Autuado, fls. 34/45;

ii)retenções na fonte referentes aos valores pagos:

1. DARFs do ano calendário 2000, pagos em 2001, 145/151;

2. DIRF retificadora, fls. 143, apresentada em 07/12/2005;

c) Relatórios que evidenciariam a prestação dos serviços executados:

i) RELATÓRIO DE CONSULTORIA ECONÔMICO FINANCEIRA/CONSTRUTORA MARQUISE S/A/JANEIRO DE 2000, elaborado pela FRIST, fls. 159/219;

ii) RELATÓRIO DE CONSULTORIA ECONÔMICO FINANCEIRA/ CONSTRUTORA MARQUISE S/A/MAIO DE 1999, elaborado pela Atlanta e pela FRIST, fls. 220/282.

Não obstante a afirmação do Impugnante de que os Autuantes não consideraram inidôneos quaisquer dos documentos apresentados, é de se atentar para o fato de que, ao considerar as faturas apresentadas (item (b.i) acima) desprovidas de lastro (ausência tanto de notas fiscais de serviço quanto de contrato que discriminasse a natureza do serviço), a Fiscalização lança dúvidas quanto ao seu uso como documentação hábil para comprovar o efetivo pagamento do serviço contratado.

Esclareça-se que, ao trazer aos autos as cópias dos contratos (item (a) acima), a Defesa apenas sinaliza na direção da efetiva contratação do serviço, sem, no entanto, comprovar a realização dos pagamentos a ele atinentes. De fato, não há lugar para conclusões diversas, já que as faturas que representariam a concretização dos pagamentos datam de momento posterior à celebração daqueles contratos.

Ademais, até mesmo a conexão entre as faturas e os contratos apresentados pela Defesa carece de precisão, vez que no campo DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS, constante das faturas, se faz referência a um contrato assinado em 05/01/2000, enquanto que os trazidos pela Defesa datam de 05/01/1998 e 03/01/2000.

Dessa forma, foi entendido que a efetiva comprovação da existência/inexistência dos pagamentos do serviço contratado seria mais adequadamente esclarecida com a juntada aos autos das respectivas notas fiscais de serviço, emitidas pela contratada.

Outro ponto que merece destaque diz respeito aos relatórios que evidenciariam a prestação do serviço e sua autoria. É de se notar que ambos (c.i e c.ii) não contêm qualquer tipo de assinatura que identifique o autor ou responsável técnico por sua elaboração. Tal fato se mostra importante para o julgamento da Lide porquanto a qualificação e a capacitação técnica do autor daquelas peças foram levantadas pela Defesa como parte da justificativa de que o dispêndio incorrido corresponderia "à contrapartida de algo efetivamente prestado, recebido e necessário à fonte produtora da riqueza tributada".

Apenas o documento de fls. 122/123, emitido pela contratada em 25/05/1999, sugere o encaminhamento para o Contratante de um relatório final de consultoria econômico-financeira (presumivelmente o de maio/99 (c.ii)). Tal documento, no entanto, não se presta para uma conclusão definitiva de que o relatório juntado aos autos (c.ii) seria, realmente, parte do produto do serviço contratado, vez que inexistem naquele relatório elementos suficientes que possam referenciá-lo ao citado documento.

Assim, foi entendido que os relatórios (c.i e c.ii), para serem aceitos como prova do serviço contratado, necessitariam ter comprovadas, inequivocamente, sua origem (provenientes da Empresa contratada), sua autoria e a responsabilidade técnica por sua elaboração.

Em virtude das apreciações descritas concluiu-se que os elementos acostados aos autos eram insuficientes para análise conclusiva da Lide, o que motivou a conversão do julgamento em diligência para que a Autoridade Responsável

pela sua realização adotasse as seguintes providências, além de outras que achasse pertinentes à questão:

1º)Trouxesse aos autos, caso existissem, as notas fiscais de serviço relativas à transação, devendo para tal finalidade serem intimadas as partes envolvidas, ou seja, Construtora Marquise S/A, FRIST Participações e Administração Ltda. e/ou Atlanta Participações Ltda., para que apresentassem tais documentos ou justificassem a sua não apresentação;

2º)Comprovasse, de forma inequívoca, a procedência dos Relatórios de Consultoria Econômico-Financeira, fls. 159/282, intimando para tal fim a Empresa prestadora do serviço (FRIST) e os autores/responsáveis técnicos a atestarem que os citados Relatórios são de sua autoria/responsabilidade, bem como a demonstrarem, através da comprovação de haverem executado serviços semelhantes, que detinham a capacidade para realizá-los.

Em atenção ao solicitado, a Autoridade Lançadora elaborou o Relatório Conclusivo de Diligência Fiscal, fls. 306/310, a seguir sintetizado, tendo sido anexos os documentos correspondentes ao citado Relatório às fls. 311/383.

Do Despacho de fls. 383 constou a informação de que o Autuado tomou ciência do referido Relatório em 08/07/2009, conforme AR às fls. 381, havendo sido facultado ao dito Contribuinte o prazo de 30 (trinta) dias, a contar da data da ciência, para que se manifestasse sobre o citado Relatório de fls. 306/310.

DO DESENVOLVIMENTO DE DILIGÊNCIA JUNTO À EMPRESA FRIST:

No Termo de Início de Diligência, recebido pela Empresa FRIST, em 08/08/2008, requereu-se que ela, além dos seus Livros contendo sua escrituração contábil e fiscal, referentes ao ano-calendário de 2000, cópias de seus atos constitutivos, a relação dos clientes a quem teria prestado serviços ao longo dos anos de 1998, 1999 e 2000 e as notas fiscais de serviços emitidas no ano de 2000 em especial aquelas relativas às Faturas de Números 100/2000, 150/2000, 200/2000, 250/2000, 300/2000 e 350/2000, cujo sacado seria a Construtora Marquise S/A.

Em sua resposta, datada de 12/08/2008, a FRIST alegou, fundamentalmente, que, segundo a legislação vigente, o prazo máximo para a manutenção de documentos é de cinco anos e que, embora mantivesse um "arquivo morto" contendo a documentação que já foi alvo de prescrição, com as chuvas ocorridas no primeiro semestre de 2008 este arquivo morto foi inundado, e restaram imprestáveis os documentos referentes aos anos de 2001 para trás, inclusive.

Quanto a seus atos constitutivos, junto à resposta supra, a FRIST apresentou fotocópia do instrumento Alteração e Consolidação do Contrato Constitutivo da Sociedade Limitada Denominada FRIST - Participações e Administração Ltda.

Por seu turno, em resposta ao Ofício 42/2008/SEFIS/DRF/FOR, a Junta Comercial do Estado do Ceará (JUCEC), encaminhou por meio do Ofício 1943/2008, fotocópias do contrato social originário da Empresa FRIST, dos

primeiro, segundo, terceiro, quarto aditivos, bem como do instrumento de alteração e consolidação referido no item anterior.

Foi ainda encaminhado o Ofício 651/2008/SEFIS/DRF/FOR à Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza (SEFIN-PMF) com solicitação de que fosse informado: 1) Se a Empresa FRIST requerera sua inscrição no Cadastro Municipal de Contribuintes do ISSQN e em que data se deu tal requerimento, 2) se a Empresa solicitara baixa de sua inscrição ou se promovera alterações dos seus dados cadastrais e em que data tais eventos teriam ocorrido e, finalmente, 3) se a Empresa requerera autorizações para emissão de Notas Fiscais de Serviço ou de Cupons Fiscais, em que datas tais solicitações foram feitas e em que datas as autorizações concedidas. No Ofício 97/2008-SEFIN-PMF encontram-se as informações solicitadas.

Também foram efetuadas pesquisas aos sistemas de controle da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) relativamente às Declarações apresentadas ao longo dos anos-calendário de 1998 a 2007 pela Empresa FRIST.

DA ANÁLISE DOS ELEMENTOS COLETADOS NA DILIGÊNCIA:

Como acima referido a Empresa FRIST alegou não mais possuir quaisquer Livros e Documentos pertinentes ao esclarecimento do fato sob exame. O único elemento apresentado pela Empresa foi o Instrumento de Alteração e Consolidação do seu Contrato Constitutivo. Nem mesmo a relação de clientes a que teria prestado serviços entre 1998 e 2000 foi apresentada.

O exame do Contrato de Constituição da Empresa FRIST e de seus Aditivos revelou que:

A Empresa foi constituída em 09/11/1982 com a denominação de Jamierson - Comércio & Indústria Ltda., e nome de fantasia FRIST. Na cláusula quarta estabeleceu-se o objetivo da Sociedade como sendo "à compra e venda de confecções e oportunamente a fabricação de suas próprias confecções".

O primeiro Aditivo, datado de 15/08/1983, teve por única finalidade alterar a cláusula quarta acima referida que passou a ter o seguinte teor: "São objetivos da Sociedade a compra e venda de confecções e oportunamente a fabricação de suas próprias confecções e a comercialização de pedras preciosas e semi-preciosas".

O segundo Aditivo, datado de 07/05/1986, trata somente de alteração do endereço da Sociedade, da retirada de um sócio e o concomitante ingresso de outro.

O terceiro Aditivo, datado de 03/10/1988, tratou da alteração da razão social da Empresa que passou a ser FRIST -PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA., da alteração do endereço, da retirada de um sócio e ingresso de outro e dos objetivos sociais (cláusula quarta) que passaram a ser os seguintes: "São objetivos da Sociedade: a) a compra e venda de confecções no varejo e/ou atacado e oportunamente a fabricação de suas próprias confecções; b) a comercialização no varejo de pedras preciosas e semi-preciosas; c) representações comerciais; d) participação acionária em sociedades mercantis;

e e) a organização e administração de empresa (sic) subsidiárias sob o sistema de HOLDING".

O quarto aditivo, datado de 04/09/1990, trata de aumento do capital social e da inclusão na atividade da Sociedade da "criação de caprinos e ovinos como também a comercialização dos mesmos".

Por fim, o instrumento "Alteração e Consolidação do Contrato Constitutivo da Sociedade Limitada denominada FRIST - Participações e Administração Ltda.", datado de 09/01/2004, estabeleceu em sua cláusula quarta que os objetivos sociais da Empresa passaram a ser: "a) a compra e venda de confecções no varejo e/ou atacado e oportunamente a fabricação de suas próprias confecções; b) a comercialização no varejo de pedras preciosas e semi-preciosas; c) representações comerciais; d) participação acionária em outras sociedades; e) a organização e administração de empresas subsidiárias sob o sistema de "holding"; f) a criação de caprinos e ovinos como também a comercialização das mesmas; e g) a importação e exportação de mercadorias em geral".

O Of. 97/2008-SEFIN-PMF informou que a Empresa FRIST PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA.:

Requereu sua inscrição no cadastro de Produtores de Bens e Serviços da SEFIN-PMF, somente em 29/08/2008;

Na mesma data de sua inscrição promoveu as seguintes alterações: a) tipo de tributação: de NENHUMA para RECEITA BRUTA; b) tipo de Contribuinte: de RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, para EMPRESA; e c) da atividade principal: de COMÉRCIO VAREJISTA DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO E ACESSÓRIOS, para REPRESENTANTES COMERCIAIS E AGENTES DO COMÉRCIO DE MERCADORIA EM GERAL NÃO ESPECIALIZADO;

Não requereu a emissão de documentos fiscais.

O exame das Declarações apresentadas pela Empresa FRIST PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA. revelou que:

A Empresa apresentou Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJs) relativas aos anos-calendário de 1998, de 1999 e de 2004 a 2007. Em todas estas Declarações a Empresa informou não haver auferido receitas decorrentes seja da revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, da venda de mercadorias de fabricação própria, seja em decorrência da prestação de serviços;

A Empresa apresentou Declarações de Inativa relativa aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003; por óbvio, ao longo de todos esses anos-calendário, a Empresa não auferiu quaisquer receitas;

Quanto ao ano-calendário de 2000, inicialmente a Empresa FRIST apresentou Declaração de Inatividade em 18/05/2001. Posteriormente, em 18/03/2004, apresentou, para esse ano-calendário de 2000, DIPJ cuja forma de tributação fora o lucro presumido e em que consta que teria auferido receitas decorrentes da prestação de serviço no valor de R$ 1.230.000,00.

CONCLUSÕES DOS ELEMENTOS DA DILIGÊNCIA:

Conforme consta do Contrato Social da Empresa FRIST PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA., e de seus Aditivos, os seus objetivos sociais na época da ocorrência do fato sob exame (ano-calendário de 2000) eram: "a) a compra e venda de confecções no varejo e/ou atacado e oportunamente a fabricação de suas próprias confecções; b) a comercialização no varejo de pedras preciosas e semi-preciosas; c) representações comerciais; d) participação acionária em sociedades mercantis; e e) a organização e administração de empresa subsidiárias sob o sistema de HOLDING" e a "criação de caprinos e ovinos como também a comercialização dos mesmos", ou seja, a prestação de serviços e, especificamente, a prestação de serviços de assessoria e consultoria econômico-financeira jamais fez parte dos objetivos sociais dessa Empresa;

Na época do fato, a Empresa FRIST nem sequer possuía inscrição no cadastro de Produtores de Bens e Serviços da SEFIN-PMF, a qual foi requerida somente em 29/08/2008, depois, portanto, do início do procedimento de diligência.

Não podem existir notas fiscais de serviço relativas à alegada operação sob exame, nem quaisquer outras notas fiscais de serviços de emissão da empresa FRIST. Simplesmente porque essa Empresa, na época dos fatos, não era inscrita no cadastro da SEFIN-PMF. Além disso, mesmo após a sua inscrição, a Empresa não requereu à SEFIN-PMF a autorização para emissão de documentos fiscais.

O exame das Declarações apresentadas pela Empresa, relativas aos anos-calendário de 1998 a 2007, revela que a FRIST jamais auferiu quaisquer receitas, seja em decorrência da revenda de mercadorias, da venda de mercadorias de fabricação própria, seja decorrentes da prestação de serviços. A Empresa, inclusive, apresentou, inicialmente, Declarações de Inatividade relativas aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003.

Estranhamente, quanto ao ano-calendário de 2000, a Empresa FRIST tendo, como dito acima, entregue Declaração de Inatividade, posteriormente, apresentou, em 18/03/2004, Declaração Retificadora onde teria auferido como receita os valores de: R$246.000,00 (jan/2000), R$492.000,00 (fev/2000) e R$492.000,00 (mar/2000), totalizado um montante de R$1.230.000,00 (1o trimestre/2000). Ou seja, a diferença entre este valor e o montante objeto do Lançamento de Ofício é de R$246.000,00 (correspondente a uma das "faturas" relativa ao mês de janeiro).

De todo o acima exposto pode-se, finalmente concluir que: a) não existem notas fiscais de serviço referentes à alegada prestação de serviço (simplesmente porque em 2000 a Empresa FRIST não possuía inscrição junto ao cadastro da SEFIN-PMF e também porque essa Empresa nunca requereu ou foi autorizada a emitir documentos fiscais, b) A Empresa FRIST durante o período de 10 (dez) anos, compreendido entre 1998 a 2007, não possuiu um cliente sequer e jamais auferiu quaisquer receitas em decorrência da prestação de serviços, da revenda de mercadorias ou da venda de produtos de fabricação própria."

O Acórdão de Impugnação nº **08-18.715 - 3ª Turma da DRJ/FOR** considerou a Impugnação Improcedente, conforme a seguinte ementa:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**
>
> Ano-calendário: 2000
> ESCRITURAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.
> *A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do Contribuinte dos fatos nela registrados apenas se comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Cabe ao Sujeito Passivo o ônus de provar que os dados por ele escriturados nos Livros Contábeis e informados em sua Declaração preenchem os requisitos da legislação tributária.*
>
> **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**
>
> Ano-calendário: 2000
> TRIBUTAÇÃO REFLEXA.
> CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.
> *Aplica-se à exigência dita reflexa o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias a que se procedeu de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.*
> **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**
> Ano-calendário: 2000
> CONSELHOS DE CONTRIBUINTES. DECISÕES ADMINISTRATIVAS.
> *A teor do art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), as decisões administrativas, mesmo proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário e não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicando-se sobre a questão em análise e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios***.**

Observa-se que a decisão do órgão julgador *a quo* teve como seguintes **fundamentos**:

> **APRECIAÇÃO DA DESPESA POR SUPOSTOS SERVIÇOS PRESTADOS**
>
> 1. Ao se compulsarem os autos, verificou-se que o Lançamento em litígio foi motivado pela não comprovação com documentação hábil e idônea da prestação de serviços da Empresa FRIST Participações Ltda. à Autuada, cuja despesa foi escriturada e declarada pela Fiscalizada, tendo sido salientado pelos Autuantes que "**as duplicatas e faturas apresentadas não se encontram lastreadas nem em Notas Fiscais de Serviços e nem em Contrato que discrimine a natureza dos serviços**".
> 2. Argumentou a Defesa que a prestação do serviço caracterizou-se evidente pois teriam sido verificados os elementos indispensáveis para sua comprovação relação entre o serviço prestado e a atividade da Empresa,

evidência da prestação do serviço, instrumento contratual e documentação do pagamento efetivado contidos nos documentos trazidos aos autos.

3. Todavia, de conformidade com o art. 264 do RIR/1999, que preceitua que "a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade,....", para que os argumentos apresentados pela Defesa fossem aceitos, seria imprescindível a comprovação/demonstração a seguir descrita:

    a. Fossem trazidas aos autos as notas fiscais de serviço relativas à transação;

    b. Fosse comprovada de forma inequívoca, a procedência dos Relatórios de Consultoria Econômico-Financeira, fls. 159/282;

    c. os Autores/Responsáveis técnicos atestassem serem de sua autoria/responsabilidade os citados Relatórios;os Autores/Responsáveis técnicos demonstrassem, através da comprovação de haverem executado serviços semelhantes, que detinham a capacidade para realizá-los.

4. Conforme consta do Contrato Social da Empresa FRIST PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA., e de seus Aditivos, os seus objetivos sociais na época da ocorrência do fato sob exame (ano-calendário de 2000) eram: "a) a compra e venda de confecções no varejo e/ou atacado e oportunamente a fabricação de suas próprias confecções; b) a comercialização no varejo de pedras preciosas e semi-preciosas; c) representações comerciais; d) participação acionária em sociedades mercantis; e e) a organização e administração de empresa subsidiárias sob o sistema de HOLDING" e a "criação de caprinos e ovinos como também a comercialização dos mesmos", ou seja, a prestação de serviços e, especificamente, a prestação de serviços de assessoria e consultoria econômico-financeira jamais fez parte dos objetivos sociais dessa Empresa;

5. Não podem existir notas fiscais de serviço relativas à alegada operação sob exame, nem quaisquer outras notas fiscais de serviços de emissão da empresa FRIST, simplesmente porque essa Empresa, na época dos fatos, não era inscrita no cadastro da SEFIN-PMF. Além disso, mesmo após a sua inscrição, a Empresa não requereu à SEFIN-PMF a autorização para emissão de documentos fiscais.

6. O exame das Declarações apresentadas pela Empresa, relativas aos anos-calendário de 1998 a 2007, revela que a FRIST jamais auferiu quaisquer receitas, seja em decorrência da revenda de mercadorias, da venda de mercadorias de fabricação própria, seja decorrentes da prestação de serviços. A Empresa, inclusive, apresentou, inicialmente, Declarações de Inatividade relativas aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003. Estranhamente, quanto ao ano-calendário de 2000, a Empresa FRIST tendo, como dito acima, entregue Declaração de Inatividade, posteriormente, apresentou, em 18/03/2004, Declaração Retificadora onde teria auferido como receita os valores de: R$246.000,00 (jan/2000), R$492.000,00

(fev/2000) e R$492.000,00 (mar/2000), totalizado um montante de R$1.230.000,00 (1o trimestre/2000). Ou seja, a diferença entre este valor e o montante objeto do Lançamento de ofício é de R$246.000,00 (correspondente a uma das "faturas" relativa ao mês de janeiro).

7. No que diz respeito à afirmação do Impugnante de que os Autuantes não teriam considerado inidôneos quaisquer dos documentos apresentados, cabe atentar para o fato de que, ao considerar as faturas apresentadas desprovidas de lastro, que se caracterizou principalmente pela ausência de notas fiscais de serviço, a Fiscalização lançou dúvidas quanto ao seu uso como documentação hábil para comprovar o efetivo pagamento do serviço contratado.

8. De todo o acima exposto inferiu-se que não existem notas fiscais de serviço referentes à alegada prestação de serviço simplesmente porque em 2000 a Empresa FRIST não possuía inscrição junto ao cadastro da SEFIN-PMF e também porque essa Empresa nunca requereu ou foi autorizada a emitir documentos fiscais, além do que se deduz que a Empresa FRIST durante o período de 10 (dez) anos, compreendido entre 1998 a 2007, não possuiu um cliente sequer e não auferiu quaisquer receitas em decorrência da prestação de serviços, da revenda de mercadorias ou da venda de produtos de fabricação própria.

9. Ademais, pelos motivos que foram descritos, verificou-se patentemente que não foi comprovada de forma inequívoca a procedência dos Relatórios de Consultoria Econômico-Financeira, fls. 159/282, e a autoria/capacidade dos técnicos dos citados Relatórios, pois tais Documentos não apresentaram qualquer tipo de assinatura que identificasse o autor ou responsável técnico por sua elaboração, ao que se acresce que tal questão não teve qualquer esclarecimento por parte da FRIST nem da Empresa Autuada. Por tais razões, descabem os argumentos da Defesa de que teriam sido verificados os elementos indispensáveis para a comprovação da despesa de prestação de serviços em exame, e procede a Autuação apreciada que decorreu da indedutibilidade daquela despesa.

10. Conforme detalhado no Relatório Conclusivo de Diligência Fiscal, fls. 306/310, e sintetizado nos parágrafos anteriores, verificou-se claramente que não foi comprovada nem a utilização de serviços pelo seu tomador nem houve evidência da prestação de tais serviços, de modo a que tivesse sido comprovada a sua dedutibilidade, pois ficou demonstrado que não existem notas fiscais de serviço referentes à sua alegada prestação nem foi comprovada de forma inequívoca a procedência dos Relatórios de Consultoria Econômico-Financeira, fls. 159/282, e a autoria/capacidade dos técnicos dos citados Relatórios, pelo que a invocação aos dispositivos transcritos não descaracteriza a Autuação e sim a ratifica.

11. No que concerne ao entendimento constante nos acórdãos proferidos na esfera administrativa citados pelo Contribuinte, há de se dizer, apenas, que são tomados como simples exemplificação da tese defendida pelo Manifestante, uma vez que não se constituem em norma complementar, pois as decisões administrativas e judiciais são eficazes somente em relação

às partes envolvidas na Lide, não se aplicando a terceiros, nos termos do Código do Processo Civil (CPC), art. 472, bem como do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), e, portanto, não vinculam as decisões desta Instância Julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a Decisão.

12. Ademais, com relação ao lançamento apreciado pelo presente Acórdão, não foram trazidos aos autos os documentos hábeis que comprovassem a real prestação de serviços de que decorreu a Autuação, e tal peculiaridade não foi objeto dos trechos dos Acórdãos do Conselho de Contribuintes apresentados pela Defesa, do que se deduz que ali não se tratou da mesma matéria aqui examinada.

INDÍCIOS ROBUSTOS ADICIONAIS DE NÃO OCORRÊNCIA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS:

13. Relevante salientar outrossim que, além de não terem sido acostadas aos autos as notas fiscais de prestação do serviço nem haver sido comprovada de forma inequívoca a procedência dos Relatórios de Consultoria Econômico-Financeira, fls. 159/282, e a autoria/capacidade dos técnicos dos citados Relatórios, os indícios adicionais explicitados pela Diligência e a seguir enfatizados corroboram a conclusão de que não houve a prestação de serviços alegada pela Empresa Autuada:

14. Conforme os dados do Contrato Social da FRIST e de seus Aditivos, a prestação de serviços e, especificamente, a prestação de serviços de assessoria e consultoria econômico-financeira jamais fez parte dos objetivos sociais dessa Empresa;

15. à época do Lançamento a Empresa FRIST nem sequer possuía inscrição no cadastro de Produtores de Bens e Serviços da SEFIN-PMF, a qual foi requerida somente em 29/08/2008, depois, portanto, do início do procedimento de diligência;

16. pelos dados da Diligência, não houve qualquer comprovação de que a Empresa FRIST durante o período de 10 (dez) anos, inclusive durante o ano de 2000, possuíra um cliente sequer nem que auferira quaisquer receitas em decorrência da prestação de serviços, da revenda de mercadorias ou da venda de produtos de fabricação própria, ressaltando-se que, tendo estranhamente, quanto ao ano-calendário de 2000, entregue Declaração de Inatividade, posteriormente, apresentou, em 18/03/2004, Declaração Retificadora onde teria auferido como receita um montante de R$1.230.000,00 (1o trimestre/2000). Ou seja, a diferença entre esse valor e o montante objeto do Lançamento de Ofício seria de R$246.000,00 (correspondente a uma das "faturas" relativa ao mês de janeiro);

17. verificou-se desproporcionalidade não justificável entre o preço do serviço que teria sido pago à FRIST, o qual constituiu a despesa declarada e não comprovada, e a vantagem a ser obtida mediante a assessoria prestada por essa Empresa à Autuada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA CSLL:

18. No que diz respeito ao Lançamento Reflexo CSLL, aplica-se "mutatis mutandis" o que foi decidido quanto à Exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Inconformada com a decisão *a quo*, a recorrente interpôs recurso voluntário, em que repisa os argumentos de fato e de direito trazidos em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

A recorrente reitera que a Fiscalização em nenhum momento considerou inidôneas as provas apresentadas e que a prestação do serviço restaria evidente porquanto presentes os elementos indispensáveis para sua comprovação relação entre o serviço prestado e a atividade da Empresa, evidência da prestação do serviço, instrumento contratual e documentação do pagamento efetivado contidos nos documentos trazidos aos autos:

> Valha frisado, por isso, que a fiscalização, em nenhum momento do Auto, nem no Termo de Constatação Fiscal, considerou inidôneos os documentos apresentados pela então Impugnante. Assinale- se inclusive que, por força do art. 82, § único, da Lei n° 9.430/96, ainda mesmo que o documento fiscal tivesse sido emitido por pessoa jurídica inapta, a dedutibilidade da despesa seria admitida desde que o tomador dos serviços comprovasse a efetivação do pagamento do preço respectivo e a utilização e a evidência dos serviços, como realmente se fez.
>
> Veja-se a propósito o entendimento prolatado no Acórdão 101-92.961 pela 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em 26.01.2000, verbis:
>
> "I - DESPESAS DE AUDITORIA, CONSULTORIA FINANCEIRA E ASSESSORIA DE DIVULGAÇÃO E PROPAGANDA. Não prospera a ação fiscal que impugnou a apropriação de despesas operacionais, quando a Fiscalização não comprova a inveracidade dos fatos regularmente registrados na Contabilidade e a prova dos autos não revela qualquer fato que ilida a presunção de licitude da operação contabilizada".
>
> Além do mais, há considerar que a glosa da despesas referente ao serviço prestado pela FRIST Participações e Administração Ltda., fundamento do Lançamento sob análise, se deu por suposta ausência de comprovação da efetividade da prestação daquele serviço, embora se veja, como está dito no r. Acórdão, no item "DO DIREITO", o destaque de "que o Fisco constatou o registro da receita pela FRIST, **a qual foi devidamente tributada**, compensando o IRRF (docs. 7, fls. 151/158) e recolhendo todos os tributos" [sublinhou-se]
>
> Por outro lado, também está dito ali que "o Relatório guarda estreita relação com o objeto do contrato e os pagamentos tornam mais clara a efetiva prestação dos serviços. Por último, não há ilicitude na cessão de direitos de um contrato de prestação de serviços profissionais e, ainda mais, com anuência da credora, como foi o caso sob comento e impugnação". [sublinhou-se]
>
> No que pertine com a análise de documentos coletados na Diligência, há menção de que, "Posteriormente, em 18/03/2004, O apresentou, para esse ano-calendário

de 2000, DIPJ cuja forma de tributação fora o lucro presumido e em que consta que teria auferido receitas decorrentes da prestação de serviço no valor de R$ 1.230.000,00".

Noutro passo, está dito, no Acórdão, que "Estranhamente, quanto ao ano-calendário de 2000, a Empresa FRIST tendo, como dito acima, entregue Declaração de Inatividade, posteriormente, apresentou, em 18/03/2004, Declaração Retificadora onde teria auferido como receita os valores de R$ 246.000,00 (jan 2000), R$ 492.000,00 (fev/2000) e R$ 492.000,00 (mar/2000), totalizado em montante de R$ 1.230.000,00 ((Io trimestre/2000). Ou seja, a diferença entre este valor e o montante objeto do Lançamento de ofício é de R$ 246.000,00 (correspondente a uma das faturas relativa ao mês de janeiro), relato que colide com a afirmação anterior de não ter a empresa apresentado a DPIJ/2000.

Persistindo na afirmação quanto à não prestação dos serviços, tendo-a por "suposta", pela não comprovação nos Relatórios de Consultoria da procedência Econômico-financeira, e autoria/capacidade dos técnicos do citado Relatório, e, ainda, de que tais documentos não apresentaram qualquer tipo de assinatura que identificasse o autor ou responsável técnico, objeta-se que o responsável técnico pelos serviços e emissão dos relatórios, é o Sr. Lincoln de Moraes Machado, (v. Contrato) economista com formação internacional, o qual foi tradicional proprietário de instituição financeira de âmbito nacional (Banco Bancesa), portanto, prestador de serviço com qualificação e capacitação profissional.

A Recorrente assegura que o prestador ofereceu o leque de opções de captação que o mercado então oferecia e optou por aquelas que lhe eram mais interessantes quanto a prazos e custos, segundo indicação da Cessionária, como evidenciam os relatórios, provando-se, assim, que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo efetivamente prestado, recebido e necessário à fonte produtora da riqueza tributada, da forma preconizada pelo parágrafo único do art. 82, da Lei 9.430/19 cujo dispositivo diz não aplicar-se "aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimentos dos bens, direitos e mercadorias (....)".

Conforme salientado na Impugnação de então, foi feita a juntada dos seis documentos probantes dos pagamentos das despesas contratadas (doe. 5), bem como da DIRF retificadora e dos comprovantes da retenção do Imposto de Renda na Fonte (IRRF), efetuada em 2001 (doe. 6). Por fim, destaque-se que o Fisco constatou o registro da receita pela Frist, a qual foi devidamente tributada, compensando o IRRF (does. 7) e recolhidos todos os tributos.

Incontestável que o Relatório guarda estreita relação com o objeto do contrato constante dos autos do processo e os pagamentos tornam mais clara a efetiva prestação dos serviços. Por último, não há ilicitude na cessão de direitos de um contrato de prestação de serviços profissionais e, ainda mais, com anuência da credora, como foi o caso sob comento e impugnação.

Em que pese a afirmação da recorrente de que quaisquer dos documentos apresentados foram considerados inidôneos, observa-se o entendimento da fiscalização é que esses não seriam hábeis a comprovar a efetividade dos supostos serviços prestados pela Frist Participações e Administração Ltda., no ano-calendário de 2000, conforme razões enumeradas no Termo de Constatação:

a) <u>As duplicatas e Faturas apresentadas não se encontram lastreadas nem em Notas Fiscais de Serviços e nem em Contrato que discrimine a natureza dos serviços</u>;

b) Tais despesas teriam sido decorrentes de serviços prestados por uma Empresa denominada FRIST Participações e Administração Ltda., e teriam servido para baixar adiantamentos que haveriam sido concedidos, durante o ano de 1998, a uma outra Empresa denominada Atlanta Participações Ltda;

c) Esta última Empresa, a Atlanta Participações e Administração Ltda., firmara, em 1998, contrato com a Construtora Marquise para assessorá-la na captação de recursos externos, bancários ou de investidores institucionais de valores superiores a US$ 5.500.000,00 (cinco milhões e quinhentos mil dólares norte americanos);

d) O contrato, no valor de R$ 1.476.008,00, foi integralmente pago à Atlanta através de adiantamento contabilizado em 22/07/1998 pela Marquise;

e) Posteriormente, a Atlanta teria cedido à Empresa FRIST Participações e Administração Ltda. os direitos e obrigações contratuais com a Construtora Marquise;

f) A Empresa FRIST Participações e Administração Ltda. emitiu, então, no ano 2000, seis duplicatas seqüenciais contra a Construtora Marquise, nos valores e datas indicados, fls. 14;

g) Tivesse havido, de fato, a cessão de direitos e obrigações contratuais da Atlanta com a Marquise, para a FRIST, certamente deveria ter sido repassado, igualmente, o adiantamento recebido pela Atlanta para a FRIST e esta jamais poderia emitir duplicata contra a Construtora Marquise, da qual era devedora;

h) A FRIST Participações e Administração Ltda. apresentou, em 18/05/2001, Declaração de Informações Econômico Fiscais relativa ao ano calendário 2000 DIPJ/2001, como inativa, porém, curiosamente, após o Termo de Intimação Fiscal, de 15/01/2004, apresentou DIPJ retificadora, em 18/03/2004, em que registra como receita unicamente os valores das duplicatas que emitira contra a Construtora Marquise;

i) Não consta dos arquivos da Receita Federal que a Construtora Marquise tenha apresentado DIRF relativa ao ano calendário 2000 em que indique a retenção de imposto de renda na fonte da Empresa FRIST Participações e Administração Ltda., embora, nas duplicatas emitidas por esta última esteja expressa a retenção de imposto na fonte no percentual de 1,5%, fls. 35, 37, 39, 41, 43, 45; e

j) Até o momento da lavratura deste Termo, não foram apresentados comprovantes da efetividade dos serviços prestados pela FRIST Participações e Administração Ltda. à Construtora Marquise S/A no ano 2000, mas apenas o Instrumento de Cessão de Direitos e Obrigações do contrato da Marquise com a Atlanta, razão pela qual deve ser glosado totalmente o valor da despesa considerada na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

k) É bom assinalar que, em seu expediente em que encaminhou o Instrumento de Cessão de Direitos e Obrigações, a Construtora informou sobre a existência, na sede da Empresa, de relatório que evidenciava a prestação dos serviços, mas estranhamente não fez a juntada deste documento, apesar de solicitada no Termo de Início de Fiscalização.

A partir dos elementos coletados na diligência fiscal contatou-se que:

- Conforme consta do Contrato Social da Empresa FRIST PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA., e de seus Aditivos, a prestação de serviços e, especificamente, a prestação de serviços de assessoria e consultoria econômico-financeira jamais fez parte dos objetivos sociais dessa Empresa;
- Na época do fato, a Empresa FRIST nem sequer possuía inscrição no cadastro de Produtores de Bens e Serviços da SEFIN-PMF, a qual foi requerida somente em 29/08/2008, depois, portanto, do início do procedimento de diligência.
- Não podem existir notas fiscais de serviço relativas à alegada operação sob exame, nem quaisquer outras notas fiscais de serviços de emissão da empresa FRIST. Simplesmente porque essa Empresa, na época dos fatos,

não era inscrita no cadastro da SEFIN-PMF. Além disso, mesmo após a sua inscrição, a Empresa não requereu à SEFIN-PMF a autorização para emissão de documentos fiscais.

- O exame das Declarações apresentadas pela Empresa, relativas aos anos-calendário de 1998 a 2007, revela que a FRIST jamais auferiu quaisquer receitas, seja em decorrência da revenda de mercadorias, da venda de mercadorias de fabricação própria, seja decorrentes da prestação de serviços. A Empresa, inclusive, apresentou, inicialmente, Declarações de Inatividade relativas aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003.
- Estranhamente, quanto ao ano-calendário de 2000, a Empresa FRIST tendo, como dito acima, entregue Declaração de Inatividade, posteriormente, apresentou, em 18/03/2004, Declaração Retificadora onde teria auferido como receita os valores de: R$246.000,00 (jan/2000), R$492.000,00 (fev/2000) e R$492.000,00 (mar/2000), totalizado um montante de R$1.230.000,00 (1o trimestre/2000). Ou seja, a diferença entre este valor e o montante objeto do Lançamento de Ofício é de R$246.000,00 (correspondente a uma das "faturas" relativa ao mês de janeiro).
- De todo o acima exposto pode-se, finalmente concluir que: a) não existem notas fiscais de serviço referentes à alegada prestação de serviço (simplesmente porque em 2000 a Empresa FRIST não possuía inscrição junto ao cadastro da SEFIN-PMF e também porque essa Empresa nunca requereu ou foi autorizada a emitir documentos fiscais, b) A Empresa FRIST durante o período de 10 (dez) anos, compreendido entre 1998 a 2007, não possuiu um cliente sequer e jamais auferiu quaisquer receitas em decorrência da prestação de serviços, da revenda de mercadorias ou da venda de produtos de fabricação própria."

Em síntese, houve as seguintes conclusões quanto à emissão de notas fiscais e da prestação de serviço da empresa FRIST:

> a) não existem notas fiscais de serviço referentes à alegada prestação de serviço (simplesmente porque em 2000 a Empresa FRIST não possuía inscrição junto ao cadastro da SEFIN-PMF e também porque essa Empresa nunca requereu ou foi autorizada a emitir documentos fiscais,
>
> b) A Empresa FRIST durante o período de 10 (dez) anos, compreendido entre 1998 a 2007, não possuiu um cliente sequer e jamais auferiu quaisquer receitas em decorrência da prestação de serviços, da revenda de mercadorias ou da venda de produtos de fabricação própria."

Observa-se que as conclusões da diligência foram no sentido de confirmar a acusação fiscal de que o contribuinte não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a efetividade da prestação de serviços pela empresa Frist Participações e Administração Ltda, cujos valores foram debitados ao Resultado do ano-calendário de 2000 a título de despesas (rubrica 6.1.2.3.02), conforme consta escriturado nos Livros Diário e Razão da recorrente.

A recorrente, embora intimada do relatório de diligência, não apresentou manifestação quanto ao resultado dessa, portanto não trouxe quaisquer elementos aos autos que confrontassem as conclusões da Autoridade Fiscal.

A recorrente argumenta que o ônus de comprovar a inveracidade das operações registradas contabilmente é da Fazenda, não tendo o contribuinte a obrigação de produtor provas:

> A RECORRENTE propugna pela juridicidade da pretensão da Fazenda, que deve estar fundamentada na ocorrência do fato gerador e das infrações, cujos elementos que os constituem supõe-se estar presentes e comprovados nas operações registradas contabilmente; o contrário disto, isto é, se qualquer de um destes elementos constituir-se em "incerteza", o ônus probatório de comprovar a sua existência é da Fazenda, não tendo o contribuinte, sujeito passivo, a obrigação de produzir as provas, devendo os elementos colhidos pela fiscalização mostrarem-se convincentes de que as despesas eram desnecessárias ou, doutra forma, embasadas em documentação incapaz de sustentá-las.
>
> A legislação em que se apoiou a RECORRENTE em sua Impugnação (arts. 249, inciso I; 251 e 264, caput; e 299, §§ 1º e 2o , bem assim o art. 300 e 304 do RIR/1999), refere-se à determinação do lucro real, aos custos, despesas, encargos, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido (...) e de que "a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei n° 1.598, de 1977, art. 7o, parâmetros esses cumpridos fielmente pela RECORRENTE.

A questão do ônus da prova dos fatos registrados na contabilidade é disciplinada nos artigos 923 e 924 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, *in verbis*:

> Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados **e comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).
>
> Ônus da Prova
>
> Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

Não assiste razão à recorrente em seus argumentos, pois no presente caso, embora houvesse o registro dos fatos alegados na contabilidade, não houve a comprovação desses por documentos hábeis, para a escrituração surtisse o efeito de fazer prova em favor do contribuinte, logo não foram preenchidos os requisitos para que coubesse à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos. Apesar disso, foram trazidos pela autoridade fiscal elementos no sentido de que não houve nem a emissão de notas fiscais nem a prestação de serviços pela Frist no ano-calendário de 2000.

A recorrente afirma que não recebeu o Termo de Início de Diligência:

> Compulsando-se os autos do processo, a Contribuinte atendeu às intimações da fiscalização, apresentando os documentos que lhe foram exigidos. Saliente-se, todavia, que o Termo de Início de Diligência (fls. 312, 313), assinando prazo de 10 (dez) dias para apresentação de 5 (cinco) itens, foi encaminhado à FRIST PARTICIP. E ADMINISTRAÇÃO (fls. 314) e não à CONSTRUTORA MARQUISE, que assim, não a recebeu, por falha da própria fiscalização, não podendo ser agora responsabilizada pelo que ocorreu depois disto; daí ter constado, no Relatório, no item 11. ".....que, em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, a evidência da prestação dos serviços

> (Relatórios) foi disponibilizada ao auditor fiscal na sede da Impugnante (doc. 4), ora anexados. RESTA A JUNTADA DOS SEIS DOCUMENTOS PROBANTES DOS PAGAMENTOS DAS DESPESAS CONTRATADAS (docs. 5)", (destacou-se), justamente por não lhe ter chegado às mãos a intimação, endereçada apenas à FRIST, com "AR, e não à RECORRENTE. (Fls. 314 e ss.).

Observa-se que, embora, a recorrente afirme que não recebeu o Termo de Início de Diligência, pois esse foi direcionado à empresa Frist Participações e Administração Ltda., essa recebeu o relatório conclusivo de diligência fiscal (fls. 336 e 340), conforme aviso de recebimento (fls. 384).

Conclui-se que a recorrente não trouxe ao autos os elementos necessários para a comprovação das despesas referente aos supostos serviços prestados pela Frist Participações e Administração Ltda., também não logrou êxito em contrapor as conclusões da diligência realizada e da decisão de 1ª Instância.

Quanto ao lançamento referente à CSLL, aplica-se à exigência dita reflexa o que foi decidido quanto à exigência matriz (IRPJ), devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias