



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10768.013651/2002-11
Recurso n.º : 136.682
Matéria: : I.R.P.J. e C.S.L.L. - Exercícios de 1998 e 1999
Recorrente : BVA FACTORING LTDA..
Recorrida : 6ª TURMA/D.R.J. NO RIO DE JANEIRO – RJ. I.
Sessão de : 12 de maio de 2004
Acórdão n.º : 101-94.559

IRPJ – CUSTOS. DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. GLOSA. – O Ato Administrativo de Lançamento requer seja produzida a prova da ocorrência de fato que, inequivocamente, se subsuma à hipótese descrita pela norma jurídica. A fundamentação da glosa de custos ou despesas operacionais realizadas e contabilmente apropriadas pelo sujeito, passivo há de ser acompanhada de elemento probatório, produzido pela Fiscalização, de que os gastos suportados não são necessários à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROCEDIMENTO REFLEXO. - A decisão prolatada no procedimento instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma empresa, relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BVA FACTORING LTDA..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo n ° : 10768.013651/2002-11
Acórdão n ° : 101-94.559


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM:

04 JUN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo n.º : 10768.013651/2002-11
Acórdão n.º : 101-94.559

Recurso n.º : 136.682
Recorrente : BVA FACTORING LTDA..

RELATÓRIO

BVA FACTORING LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ do MF sob nº 40.249.740/0001-80, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pela Colenda Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve, em parte, a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 148/149 (IRPJ) e 153/154 (CS), recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A peça básica de fls. nos dá conta de que a matéria objeto de tributação resulta de:

“001 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS
GLOSA DE DESPESAS

Valor apurado conforme item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante deste lançamento de ofício.”

Torna-se necessário, assim, examinarmos o “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” de fls. 143/147, que, em síntese, assim se refere aos fatos:

“A empresa tem por objeto a prática de factoring, compreendendo compra, venda, administração e negociações de ativos patrimoniais de pessoa jurídica compra de direitos creditórios de empresas comerciais e indústrias, decorrentes de faturamento de vendas de mercadorias ou prestação de serviços, representação comercial por conta própria e de terceiros, intermediação de negócios e participação em outras empresas, em conformidade com o disposto na cláusula segunda da consolidação de seu contrato social, anexo às fls. 157/58.

.....
No decorrer da auditoria fiscal, nos períodos premencionados, foram apuradas infrações à legislação de regência do IRPJ, como descrito a seguir:

3.1) – Falta de Comprovação de Serviços Prestados por Pessoa Jurídica Vinculada.

O contribuinte BVA Factoring Ltda celebrou contrato de prestação de serviços com sua controlada BVA Consultoria Serviços e Participações Ltda. (...). No contrato consta que a contratada deveria prestar serviços à contratante de apoio à operacionalização de compra de créditos de faturização, prestação de serviços de assessoria creditícia, gestão de créditos, seleção de riscos e aprovação de crédito.”

Relativamente à empresa contratada para prestação dos serviços, a autoridade lançadora destacou pontos que entendeu relevantes, relacionados com:

- i) Capital Social;
- ii) Domicílio Tributário;
- iii) Remuneração dos Serviços;
- iv) Notas Fiscais Emitidas; e
- v) Inexistência de Pessoal Técnico.

Fator preponderante para a glosa dos valores apropriados a título de despesas operacionais, ao que tudo indica foi a inexistência de pessoal técnico qualificado, conforme se constata com a leitura do trecho que se transcreve:

“A contratada foi intimada em 01/11/2001 (...) a apresentar uma série de documentos que comprovassem a efetividade dos serviços prestados, dentre os quais destacamos laudos e relatórios técnicos, livro de registro de empregados e pagamento de autônomos. Não houve apresentação de laudos ou relatórios dos serviços supostamente prestados. O livro de registro de empregados atesta que o primeiro funcionário da empresa só foi contratado em data bem posterior ao período auditado, ou seja, em 01/08/99, conforme cópia às fls. 77/8.

Em sua contabilidade não há registro de pagamento de autônomo. Nesse sentido, foi lavrado o “Termo de Constatação” anexo às fls. 142.

Face ao exposto, glosamos as despesas lançadas a título de serviços prestados pela pessoa jurídica da controlada BVA Consultoria Serviços e Participações Ltda, **haja vista a impossibilidade da prestação dos serviços técnicos em razão da inexistência de pessoal qualificado na empresa prestadora de serviços.**

Vale lembrar que os mesmos procedimentos de auditoria foram realizados para os serviços prestados pela empresa vinculada BVA Informática LTDA, CNPJ 02.123.241/0001-53, que celebrou contrato com o Banco BVA S/A e com a BVA Factoring Ltda objetivando executar serviços de suporte técnico de informática, incluindo aluguel de equipamento e desenvolvimento de sistemas, orientação e resolução de problemas relativos ao funcionamento da rede de computadores. Após exame dos documentos apresentados, concluímos pela efetividade dos serviços prestados pela BVA Informática Ltda. Contudo, não podemos validar a efetividade dos serviços prestados à BVA Factoring Ltda pela empresa vinculada BVA Consultoria, Serviços e Participações Ltda.”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça de fls. 178/195, foi proferida decisão pela Colenda Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (fls. 468 a 474), assim assentada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: GLOSA DE DESPESAS DE CONSULTORIA. Mantêm-se a glosa, eis que a prestadora de serviços de consultoria não dispunha de pessoal, de estrutura física e meios materiais próprios para prestar os serviços.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: LANÇAMENTO REFLEXO. Aplica-se ao lançamento reflexo o decidido em relação ao lançamento matriz de IRPJ.

Lançamento Procedente”

Cientificada dessa decisão em 09 de abril de 2003 (A. R. de fls. 479), a contribuinte ingressou com recurso voluntário para este Conselho, onde sustenta em resumo:

- i) ao inaugurar o presente litígio foram apresentados mais de 230 páginas de documentos comprobatórios tanto da efetividade da prestação dos serviços quanto dos pagamentos efetuados, correspondentes às notas fiscais emitidas, sendo certo que os membros da Douta Sexta

- Turma da DRJ no Rio de Janeiro tangenciaram acervo documental optando por considera-lo sumariamente de "pouco valor probatório";
- ii) diante de tais constatações, não pode a recorrente se conformar com o teor do Aresto atacado, passando a expor suas razões de recurso, pedindo vênias para, em alguns casos, reiterar argumentos expendidos e que não foram levados em conta pelo mencionado Ato Decisório;
 - iii) diante de uma série de problemas operacionais, o GRUPO BVA decidiu por investir na força de sinergia e na especialização de atividades através da criação de uma empresa subsidiária, BVA CONSULTORIA SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., com a missão precípua de atuar no segmento de captação de clientela;
 - iv) a decisão acabou se revelando duplamente oportuna porque a subsidiária passou a prestar serviços de igual natureza para as pessoas jurídicas BVA FACTORING LTDA. E BANCO BVA, e até mesmo para terceiros não ligados;
 - v) cumpre destacar que a decisão recorrida praticamente desprezou um dos aspectos fáticos-jurídicos mais importantes para o deslinde da controvérsia, qual seja, a existência e o funcionamento de um Grupo de Empresas, sendo que duas delas contrataram uma terceira para desenvolver serviços especializados de angariação de clientes de "varejo", mediante o emprego dos recursos humanos e materiais das próprias empresas do GRUPO BVA;
 - vi) os serviços contratados consistiam principalmente na prospecção e captação de clientela para a recorrente, mediante pagamento de comissões, as quais seriam devidas "se e quando" os contratos de crédito viessem a ser efetivamente fechados;
 - vii) apesar da decisão recorrida haver descartado o argumento de que o Instrumento Contratual de Prestação de Serviços, sinalagmático e totalmente comutativo, ostentava a natureza jurídica de contrato de êxito ou sucesso, não resta dúvida de que tal contrato com cláusula de risco configura indício seguro de verossimilhança da efetividade das prestações de serviços, na medida em que cada despesa de comissão deve corresponder ao percentual do valor de um empréstimo concedido;

- viii) as assertivas feitas na decisão recorrida, no sentido de que a prestadora dos serviços de consultoria não dispunha de pessoal, estrutura física e outros meios materiais próprios para a prestação dos serviços, encampam suposições e conjecturas, veiculando puros preconceitos mentais acrescidos de uma grande dose de ironia e menoscabo ao Contribuinte, tangenciando as lindes da deslealdade processual e da ilicitude probatória o artifício de “confissão” ou de “autoincriminação”, para extrapolação de conclusões absurdas;
- ix) no contrato celebrado está escrito exatamente o contrário do afirmado pela decisão recorrida, ou seja, “a BVA CONSULT teria, como teve, à sua disposição, pessoal, estrutura física e meios materiais, necessários à prestação dos serviços, cedidos pelo BANCO BVA, pela BVA FACTORING pela BVA INFORMÁTICA LTDA (...) e pelas demais empresas do GRUPO que assinaram o Contrato, na qualidade de Intervenientes - Anuentes – BVA HOLDING – PARTICIPAÇÕES S/A (...), BVA PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO DE BENS S/A (...), BVA AGROPECUÁRIA S/A (...), e BVA CORRETORA DE CâMBIO E VALORES MOBILIÁRIOS S/A (...).”
- x) A BVA CONSULT não apenas poderia realizar como de fato realizou as captações de clientela especificadas, esmiuçadas e documentadas nos Relatórios de fls. 226 a 459;
- xi) ao afirmar que a recorrente constituiu sua sede em localidade longínqua, com vistas à fruição de redução de impostos sobre serviços, e que tornou excessivamente difícil, ou até inviável a operacionalidade da sede da empresa, o Aresto recorrido incorreu em erro grosseiro ao atribuir a BARUERI o qualitativo de “localidade longínqua”, vez que está ele situado na região metropolitana da grande São Paulo, a uma distância de 26,5 quilômetros da Praça da Sé, mais perto do centro da Capital que muitos bairros da própria cidade de São Paulo;
- xii) em razão de permanecer válida a sistemática jurídica do artigo 171 do CTN, que permite às empresas produzirem e venderem serviços, com pessoal próprio ou não, com meios materiais próprios ou não e com estabelecimento fixo ou não, imperioso concluir-se que a decisão recorrida é totalmente improcedente, na medida em que

- sustenta a tese de que a BVA CONSULT não poderia prestar os serviços porque não dispunha de pessoal próprio, de estrutura física própria e de meios materiais próprios;
- xiii) salta logo à vista que a decisão recorrida investiu contra a redução do lucro real oriunda da redução de despesas com serviços, mas omitiu a contrapartida de receitas advindas das captações de clientes que aumentaram o lucro real, em muito maior proporção numérica, sendo óbvio que as receitas produzidas, captadas pela BVA CONSULT, não provieram de geração espontânea nem tampouco de passe de mágica, com custo zero ou irrisório para o Banco;
 - xiv) por imperativo de coerência com a anulação das despesas de comissões, deveriam ser igualmente eliminadas as receitas decorrentes dos contratos captados nas Carteiras de Crédito Pessoal, Crédito Direto ao Consumidor, de Capital de Giro, Crédito Rotativo e repasses BNDES;
 - xv) no voto condutor do Aresto recorrido há declaração no sentido de que não é razoável acreditar que seria vantajoso, para a recorrente, criar uma nova empresa, para prestar serviços nos quais ela já era especializada, porque ela e as empresas do mesmo grupo cederiam todos os recursos materiais e humanos e porque a criação de uma nova empresa implicaria em novos custos sem maiores benefícios e também porque seria mais conveniente realizar o serviço por conta própria, e nada pagar a título de imposto sobre serviços;
 - xvi) trata-se, sem dúvida, de manifestação opinativa pessoal que desenha um painel fictício, no qual as Carteiras de Crédito passariam a ser mais rentáveis, com despesas de intermediação zero, ISS zero, custo marginal zero e lucro líquido igual ao próprio faturamento;
 - xvii) a opinião pessoal lançada na decisão recorrida se entremostra inteiramente equivocada, pois seria de total incompetência para a recorrente repetir o erro de tentar realizar por conta própria, os serviços de captação de propostas de crédito, vez que a subsidiária desenvolveu especialização aprofundada e exclusiva na área de captação de clientela no “varejão” das carteiras de empréstimos, tendo prestado serviços simultaneamente para o BANCO BVA e para a BVA FACTORING, e também para outras pessoas jurídicas não ligadas;

- xviii) o conteúdo das Cláusulas 1 e 2, mencionadas no Aresto atacado, tratam de serviços de apoio à operacionalização da Carteira de Crédito e de realização de atividades-meio (captação de clientela, preparo de documentação, consultoria creditícia, análise cadastral e acompanhamento de contratos);
- xix) inexistiu terceirização vez que a recorrente não outorgou poderes à BVA CONSULT para conceder ou negar qualquer tipo de Crédito, prerrogativa que permaneceu na sua exclusiva competência
- xx) a incursão feita pelo terreno probatório, com a produção do enunciado reproduzido às fls. 562, corresponde a um caso clássico de "*petição de princípios*", vício de lógica que consiste em tomar como demonstrado exatamente aquilo que se queria ou se deveria demonstrar;
- xxi) está a recorrente convencida de que o relator do voto condutor do Aresto recorrido somente enveredou pelos caminhos da subjetividade, porque necessitou justificar persuasão íntima preestabelecida, pois ao afirmar que: "*A operação só passa a fazer sentido se passarmos a considerar o efeito da dedução dos supostos serviços como redutor do lucro real da interessada. Aí sim, a interessada leva vantagem.*", o relator não consegue esconder que desconfiou da existência de algum "planejamento fiscal", na contratação e na execução dos serviços entre a recorrente e a BVA CONSULT;
- xxii) resta evidenciado, por cronologia documental, que a recorrente e a BVA CONSULT não articularam qualquer "planejamento fiscal" ainda porque aplicável, no caso, o axioma de que despesa de serviço na recorrente é receita totalmente tributada na BVA CONSULT, com base no percentual mais elevado de presunção, impondo-se como imperativo lógico que a manutenção da glosa das despesas de comissões, se fizesse acompanhar, como decorrência automática, de restituição "ex officio", em favor da BVA CONSULT, de todos os tributos federais por ela pagos no período (jan/97 a dez/98, em razão das receitas relativas ao Contrato de Prestação de Serviços;
- xxiii) além de forçar o enquadramento da questão versada nos presentes autos nas disposições genéricas dos artigos 242 e 243 do Regulamento do Imposto de Renda baixado em 1994, em detrimento da norma específica do artigo 247 do mesmo diploma regulamentador, a decisão

- recorrida tentou inverter o ônus da prova, vez que ao Fisco cabe produzir prova cabal da inveracidade dos fatos contabilmente registrados, totalmente suportados por Notas Fiscais e Relatórios de Prestação de Serviços, bem como por comprovantes de pagamentos efetivos e pela individualização das operações e das causas;
- xxiv) com base em elementos extraídos do conteúdo da impugnação: do Contrato constava que a prestadora de serviços não dispunha de pessoal, de estrutura física e de meios materiais próprios para prestar os serviços; além do que a sede fora constituída em localidade longínqua, dificultando ou inviabilizando a operacionalidade da sede da empresa; a decisão recorrida analisou diversos aspectos relacionados com a criação da BVA CONSULT, concluindo que as operações contratuais somente faziam sentido quando considerado o efeito da dedução dos supostos pagamentos como redutor do lucro real, hipótese em que a recorrente levava vantagem;
- xxv) restou repelida praticamente toda a documentação oferecida na fase impugnativa, preferindo nortear-se a Sexta Turma da DRJ no Rio de Janeiro pelo que designou-se de “Mundo real”, “retrato da realidade” e “mundos dos fatos”, expressões eu serviram de base à conclusão de que os serviços de consultoria não teriam sido efetivamente prestados;
- xxvi) embora militando em seu favor a presunção legal de veracidade, a recorrente produziu provas documentais, sendo as mais importantes: Contrato de Prestação de Serviços, Relatórios e Produção, os quais identificam caso a caso os clientes captados, com indicação do nome, CPF/CGC e valor contratado, além da relação dos funcionários do GRUPO BVA que participaram da execução dos serviços de captação;
- xxvii) análise comparativa os Relatórios de Produção revelam que eles ostentam integral coincidência numérica com outros comprovantes fiscais a eles contemporâneos, tais como Guias de Recolhimento do ISS, DARF's de IRRF, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL – Lucro Presumido;

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso foi manifestado no prazo legal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Após destacar uma série do que denominou “*características da empresa contratada*”, a autoridade lançadora deixou registrada a causa ou a motivação da glosa dos gastos apropriados como despesas por prestação de serviços:

“... glosamos as despesas lançadas a título de serviços prestados pela pessoa jurídica Controlada BVA Consultoria Serviços e Participações Ltda, **haja vista a impossibilidade de prestação dos serviços técnicos em razão da inexistência de pessoal qualificado na empresa prestadora de serviços**”

Ainda na fase impugnativa a contribuinte apresentou o Termo de Aditivo ao Contrato de Prestação de Serviços, firmado em 09 de janeiro de 1997, termo este que conta com a anuência das empresas (todas integrantes do Grupo Empresarial): BANCO BVA S. A.; BVA HOLDING – PARTICIPAÇÕES S. A.; BVA – PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO DE BENS S. A.; BVA AGROPECUÁRIA S. A.; e BVA CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES MOBILIÁRIOS S. A., cuja cláusula 6 (seis) tem esta redação:

“6 – Toda a mão-de-obra técnica e de apoio, a ser utilizada nas prestações de serviços aludidas nas Cláusulas 1 e 2, será cedida à CONTRATADA pelo CONTRATANTE, pela pessoa jurídica BANCO BVA S/A e pelas demais Empresas do GRUPO ECONÔMICO – BVA, de seus próprios quadros, pelo regime part-time, ou de horas-homem, ou de divisão de tarefas ou qualquer outro regime laboral permitido a Grupo de Empresas, sem alteração global de jornadas, correndo também por conta destas últimas o fornecimento de estrutura física e de meios materiais necessários à execução dos serviços contratados;

6.1 – Ao término de cada período anual, a CONTRATADA ficará obrigada a pagar, ao CONTRATANTE, como ressarcimento de custos e despesas envolvidos nas cessões de meios físicos, materiais e de mão-de-obra descritos no caput, um valor correspondente a 30% (trinta por cento) do total das comissões pagas ou creditadas no período, ou, a critério do CONTRATANTE, a quantia apurada em planilha de custos por este último levantada, acrescido de 20% (vinte por cento) de taxa adicional;

6.2 – Os pagamentos e ressarcimentos de que trata o subitem anterior deixarão de ser devidos pela CONTRATADA se, em razão de

performance, as prestações de serviços resultarem para o CONTRATANTE em valores de produção (subitem 5.2) iguais ou superiores às seguintes médias mensais, apuráveis ano a ano excluídos do respectivo cômputo os meses de suspensão ou de interrupção de faturamento.

<u>R\$</u>	<u>PERÍODO DE APURAÇÃO</u>	<u>MÉDIAS MENSAIS (METAS)</u>
	JAN a DEZ/97	4.600.000,00
	JAN a DEZ/98	6.000.000,00
	JAN a DEZ/99	7.000.000,00"

Mesmo diante dos elementos probantes trazidos para os presentes autos, o ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido deixou registrado:

"Analisando-se a situação pelo aspecto meramente documental, tudo levaria a crer na efetiva prestação dos serviços de consultoria. Todavia, abandonando-se o "mundo do papel", isto é, aquilo que os documentos aparentam e adentrando-se no mundo real, aquele em que as coisas realmente se operaram, evidencia-se que a contratação de consultoria apresenta-se como uma situação totalmente artificial.

.....
Apesar da cláusula 2 do contrato de prestação de serviços apresentados referir-se atividade meio (fl. 460), pela leitura dos serviços ali descritos, constata-se que serviços terceirizados eram atividades típicas de empresas de "factorintg".

Foge ao razoável acreditar que seria vantajoso para a interessada participar da criação de uma nova empresa para prestar serviços nos quais ela já era especializada, principalmente porque os funcionários, a estrutura física e os meios materiais seriam cedidos por empresas do mesmo grupo econômico, e porque a criação de uma nova empresa implicaria em novos custos, sem maiores benefícios. É oportuno lembrar que, mesmo se pagando o imposto sobre serviços à alíquota reduzida, seria mais conveniente realizar o serviço por conta própria e nada pagar a título de imposto sobre serviços.

A operação só passa a fazer sentido se passarmos a considerar o efeito da dedução dos supostos serviços como redutores do lucro real da interessada. Assim, a interessada leva vantagem.

É convicção deste julgador que documentos só devem ser considerados como efetivo meio de prova na medida em que retratam a realidade. Se aquilo que é descrito no papel conflita com o mundo real, deve-se descartar os documentos e fixar-se apenas no mundo dos fatos. No caso em questão, proceder assim significa ter-se como não efetivamente prestados os serviços d consultoria."

Ao declarar que uma vez considerado o "*aspecto documental*" chega-se à conclusão de que os serviços foram efetivamente prestados, o ilustre relator do voto condutor do Acórdão recorrido, implicitamente, está

a admitir que a recorrente, durante a tramitação do processado, apresentou provas com força probante para o convencimento de que estariam presentes não só a necessidade dos serviços para a consecução dos seus objetivos sociais, como de resto que tais serviços foram efetivamente, prestados.

Entendo razoável afirmar-se que nem sempre a prova produzida retrata o fato concretamente acontecido, até porque temos casos de falsificação documental, de falsidade ideológica etc., no entanto, também entendo aconselhável que, sempre, as afirmações dessa envergadura devam ser precedidas de trabalho investigatório, da produção da correspondente contra-prova, não sendo bastante o posicionamento que traduza o convencimento pessoal, cm exteriorização de razões subjetivas, desprovidas de embasamento ou respaldo técnico, jurídico ou mesmo probatório.

A recorrente trouxe para os presentes autos não só prova do faturamento, com a correspondente emissão das notas fiscais de prestação dos serviços, retenção do Imposto de Fonte, como também cópias dos "RELATÓRIOS" elaborados a partir das operações efetuadas, dos quais constam: i) rol dos empregados que participaram na execução dos serviços; ii) o nome de cada cliente, com os quais restaram realizadas operações de crédito; e iii) o montante dos recursos aplicados nas operações contratadas e, de conseqüência, o valor correspondente à comissão que lhe era devida.

De outro lado, a Fiscalização sequer se dignou de promover qualquer investigação, por superficial que pudesse ser, com vistas a buscar comprovação da inadequação da prova produzida pela pessoa jurídica autuada com a realidade concretamente acontecida. Vale dizer, a falta de iniciativa, traduzida também pelo silêncio da Delegacia da Receita Federal de Julgamento sobre a questão em debate, quando do julgamento do litígio em primeira instância administrativa, no nosso sentir desautoriza a exteriorização de insinuações que traduzam tão somente posicionamento meramente teórico, destituído de qualquer suporte, seja ele jurídico, técnico ou fático.

A questão da dedutibilidade dos gastos suportados pelas pessoas jurídicas, a título de despesas operacionais, é das mais tormentosas e das que mais mereceu manifestações por parte deste Tribunal Administrativo. Entendo que cada manifestação deve ter sempre presente os elementos e as circunstâncias que informam o caso concreto, sem que sejam olvidadas, também, as investigações e as provas produzidas pelas partes interessadas.

Relevantes, no caso, alguns comentários apresentados pelo Insigne e profundo conhecedor da matéria, notadamente quando se trata de tributação pelo Imposto de Renda, NOÉ WINKLER, em sua obra "IMPOSTO DE RENDA", Ed. Forense, 2ª edição, Rio de Janeiro, 2001, págs. 429 e seguintes:

"A lei tributária ao estabelecer a renda imponible da pessoa jurídica tenciona delinear seu tipo – que denominaríamos de *lucro fiscal* – policiado na sua contextura, de modo que venha a produzir uma figura tributária que contenha um rendimento expressando um resultado positivo, segundo certos conceitos de receita, custo e despesa. Objetiva, com essa disciplina, eliminar distorções negativas que poderiam, por atos de liberalidade, alheios à atividade explorada, reduzir ou anular os réditos das gestão empresarial.

Refere-se a lei a despesas *necessárias ou normais*, definindo-as como *usuais ou normais* no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Há, nessa conceituação, acentuado grau de subjetividade pela ausência, mesmo exemplificativa, das despesas indedutíveis, ou "desnecessárias", no conceito fiscal, pela própria impossibilidade de fazê-lo.

O Fisco tem impugnado encargos que aparentemente podem não trazer o rótulo de *necessárias* para a fonte produtora, mas que indiscutivelmente se constituem em ônus, embora esporádicos, inerentes ao risco do negócio.

Cada situação contém suas peculiaridades.

É inseguro fazer-se generalizações em torno deste assunto. (...).

.....
Por outro lado não nos parece razoável impugnar-se encargos contratuais, legítimos, vinculados à contratação de profissionais qualificados. Estes exigem, em seus contratos, notadamente técnicos estrangeiros, viagens pagas, de férias, ao país de origem. O fisco tem considerado esse encargo contratual como *liberalidade*, e não o tem admitido como dedução. A nosso ver, são encargos perfeitamente enquadráveis como *remuneração adicional* e, como tal, dedutíveis na pessoa jurídica. (...).

.....
A *liberalidade* entendida pelo Fisco é variável, indiscriminada, pois não há norma legal que limite seu entendimento.

Razoável, e aceitável, é a sugestão do esclarecido tributarista Ricardo Mariz de Oliveira (in- "RT Informa", n.º 241/242, de 1980)

quando propõe que o conceito de necessidade deve ser entendido objetivamente, e acrescenta:

“Não se deve entender que o conceito de necessidade envolve a característica de *obligatoriedade* ou *compulsoriedade*. Neste particular, muita confusão tem surgido, através da inadequada consideração do que seja liberalidade (grifamos).

Por exemplo, no Parecer Normativo CST – 582/71, o fisco considerou indedutíveis viagens de férias de empregados contratados em outras cidades, declarando que são vantagens concedidas por mera liberalidade da empresa, e, por conseguinte, não são dedutíveis.

Tudo isso demonstra que o conceito de necessidade deve ser estabelecido objetivamente. Só um critério objetivo, ao alcance indiscriminado de todos, explica a dedutibilidade das despesas referidas nos exemplos acima e exclui controvérsias de interpretação originadas de subjetivismo, variáveis de indivíduo para indivíduo.

Tendo presente esta premissa, podemos dizer que uma despesa é necessária quando por inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou até mesmo que surja em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha.

Em contraposição, a despesa é não necessária quando for decorrente de ato de liberalidade, não no sentido de espontaneidade mas no sentido jurídico do ato de favor, estranho aos objetivos sociais (grifamos).

Só com critério objetivo é possível conhecer e determinar exatamente, sem perigo de controvérsias pessoais, a natureza de despesas com despesa necessária à empresa.

E tal critério ampara-se perfeitamente no art. 47 da Lei n.º 4.506. Basta reler o art. 47 e constatar que ao mesmo se ajusta a afirmação de que não são necessárias as despesas oriundas de atos de liberalidade, isto é, estranhas aos objetivos sociais.”

A tão complexa matéria não causa estranheza a variada e farta jurisprudência inserida em Nota a este artigo, a que nos reportamos.”

Nosso ordenamento jurídico alberga mandamento segundo o qual a determinação da base imponible do Imposto de Renda (lucro real) está sujeita a verificações de sua exatidão, podendo, para tanto, a autoridade tributária proceder ao exame de livros e documentos utilizados para escrituração pelo próprio sujeito passivo, como também na escrituração de terceiras pessoas, além de informações ou esclarecimentos prestados

diretamente pelo contribuinte ou por terceiros. Pode, ainda, valer-se a Fiscalização de qualquer outro elemento de prova em direito admitida.

Por outro lado é certo que uma vez promovida a escrituração contábil segundo as regras jurídicas vigentes, esta faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, cabendo ao Fisco provar a inveracidade desses mesmos fatos (Dec. Lei n.º 1.598/77, art. 9º, §§ 1º e 2º).

Há, ainda, outro aspecto a ser considerado, notadamente no caso de lançamento de ofício, quando a regra jurídica inserta no § 1º do artigo 79 da Lei n.º 5.844, de 1943, reafirmando o princípio de que o ônus da prova cabe à Fiscalização, estabelece que uma vez prestados esclarecimentos por parte do contribuinte, estes só poderão ser impugnados com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Assim, não é por outra razão que este Conselho firmou sedimentado entendimento no sentido de que primeiramente cabe à Fiscalização promover trabalho de investigação para, posteriormente, havendo razoáveis dúvidas ou indícios de que o negócio não tenha sido realizado, intimar a pessoa jurídica a comprovar não só a necessidade, como também a efetividade dos gastos suportados.

A propósito do assunto, cumpre trazer à colação, dentre outras, as ementas que estão transcritas na sequência:

Acórdão n.º 101-82.732, de 1992:

“DESPESAS DESNECESSÁRIAS – O lançamento da glosa e valores, porque relacionadas com os sócios, amparadas em notas fiscais emitidas contra a empresa, com endereço dos estabelecimentos da mesma, só se justifica quando embasada em elementos concretos do desvio.”

Acórdão n.º 107-05.597, de 1999:

“O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (CTN art. 3º e

142), compre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto por definição (CTN art. 3º), não pode ser usado como sanção.”

Acórdão n° 101-84.789, de 1993:

“DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA (CONSULTORIA) – São hábeis a comprovar despesas operacionais não apenas notas fiscais, como também as faturas, duplicatas e recibos que indiquem as operações realizadas e respectivos valores, de modo a se poder aferir a necessidade e a normalidade dos dispêndios.”

Acórdão n° 105-4.992, de 1990:

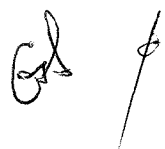
“FUNDAMENTO DA GLOSA – O fundamento da glosa de despesas operacionais que o contribuinte comprovou terem sido realizadas e contabilizadas há de ser, sob pena de insubsistente o auto de infração, a prova de que tais despesas não são necessárias à manutenção da fonte pagadora, a ser produzida nos autos, pela fiscalização.”

Acórdão n° 105-4.624, de 1990:

“PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Se a fiscalização não comprovar, de modo incontestado, a não execução do serviço, as notas fiscais de serviços, os recibos de pagamentos e as declarações atestando a execução dos mesmos, fazem prova a favor da acusada.”

Elucidativa é a síntese contida na ementa do Acórdão n° CSRF/01-900, de 1989:

“NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO – NOTAS FISCAIS SIMPLIFICADAS – O art. 47 da Lei nº 4.506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que se comumente se denomina de *cláusula geral*. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações,



operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto.”

Com razão, pois, a recorrente quando sustenta:

“44. E, com efeito, uma análise cuidadosa da jurisprudência administrativa que exige a prova de prestação efetiva dos serviços, revela que em todos os casos existiam indícios de práticas simulatórias, freqüentes na emissão das chamadas “*notas frias*. Em todos eles a prestação efetiva dos serviços era inverossímil, fosse por falta de conexão entre os objetos sociais das duas empresas, ou porque o quadro do pessoal da prestadora dos serviços em causa não era habilitado ou suficiente para realização dos serviços em causa, ou, ainda, a prestadora de serviços era empresa irregular, como o CGC suspenso. Então, sim, havendo fortes indícios de inverossimilhança de prestação de serviços, isto é, de simulação na emissão das notas fiscais e dos recibos, poder-se-ia admitir uma inversão do ônus de prova contra o contribuinte.

45. Bem está de ver que a jurisprudência invocada pelo auto de infração não se aplica ao caso da RECORRENTE que, além de lograr comprovar a efetiva prestação dos serviços pelos únicos meios documentais hábeis, não apresenta qualquer irregularidade que pudesse ter levado a concluir pela inverossimilhança das despesas efetuadas a esse título, como o fez o auto de infração, pelo que, quanto a esse ponto, confia a RECORRENTE que a decisão de 1ª instância administrativa – que manteve a glosa das despesas de assessoramento por suposta insuficiência da comprovação da efetividade da prestação dos serviços contratados, ha de ser, integralmente, reformada por este E. Conselho de Contribuintes, anulando-se, via de consequência, o auto de infração lavrado, inclusive no que se refere à exigência reflexa da contribuição social sobre o lucro.”

Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro, tratando-se de exigência reflexa, há que ser aplicada a mesma conclusão da exigência do IRPJ, por uma relação de causa e efeito existente entre os dois lançamentos.

Por todo o exposto, Voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo Sujeito Passivo, declarando-se improcedentes as exigências do IRPJ e da Contribuição Social objeto dos presentes autos.

Sala das Sessões - DF, em 12 de maio de 2004.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL